

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

REVISTA ACTIVOS



Revista Activos	ISSN 0124-5805	e-ISSN 2500-5278	Vol. 17	N.º 2	julio-diciembre	2019	pp. 1-254
--------------------	-------------------	---------------------	---------	-------	-----------------	------	-----------

Revista Activos

Facultad de Contaduría Pública

Universidad Santo Tomás

Volumen 17 número 2, julio-diciembre de 2019

Periodicidad:

Semestral

Correspondencia, suscripciones y solicitudes de canje:

Cra. 9 n.º 51-11, Facultad de Contaduría Pública,

Universidad Santo Tomás, Bogotá D. C., Colombia

Teléfono: (+571) 587 8797

Fax: (+571) 587 8797 ext. 1403

Correo electrónico:

revistaactivos@usantotomas.edu.co

Formato 16 x 23 cm

ISSN: 0124-5805

ISSN electrónico: 2500-5278

Hecho el depósito que establece la ley

Traducciones

Laura Tibaquirá (inglés)

Roanita Dalpiaz (portugués)

Corrección de estilo

Nicolás Sepúlveda Perdomo (español)

Laura Tibaquirá (inglés)

Roanita Dalpiaz (portugués)

Diagramación

Alexandra Romero Cortina

Impresión: Digiprint Editores S.A.S.

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS

Ediciones USTA

Sede Principal, Edificio Luis J. Torres

Carrera 9 n.º 51-11, Sótano 1

Teléfono: 587 8797 ext. 2991

<http://www.usta.edu.co>

editorial@usantotomas.edu.co

Bogotá D. C., Colombia, 2019



Esta obra está bajo una Licencia
Creative Commons Atribución-
CompartirIgual 4.0 Internacional.
[https://creativecommons.org/
licenses/by-sa/4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0)

CONSEJO EDITORIAL

Fr. José Gabriel Mesa Angulo, O. P.
Rector General

Fr. Eduardo González Gil, O. P.
Vicerrector Académico General

Fr. Wilson Fernando Mendoza Rivera, O. P.
Vicerrector Administrativo y Financiero General

Fr. Javier Antonio Castellanos, O. P.
*Decano de la División de Educación
Abierta y a Distancia*

Olga Lucía Ostos Ortiz
Directora de la Unidad de Investigación

Esteban Giraldo González
Director de Ediciones USTA

Óscar A. Chacón Gómez
Coordinador de Revistas Científicas USTA

DIVISIÓN DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

Fr. Alberto René Ramírez, O. P.
Decano

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

Carlos Arturo Gómez Restrepo
Decano

REVISTA ACTIVOS

Michael Andrés Díaz Jiménez
Editor

Gloria M. Valero
Coeditora

COMITÉ EDITORIAL

Diego Fernando Católico
Universidad de La Salle

Juan Carlos Ruiz Urquijo
Fundación Universitaria Agraria de Colombia

Mary Analí Vera
Universidad Nacional de Colombia

Jhonny Steven Grajales Quintero
Pontificia Universidad Javeriana, Cali

Katherine Restrepo Quintero
Universidad Central

Las ideas aquí expresadas son de exclusiva responsabilidad del autor de cada artículo
y en nada comprometen a la institución ni la orientación de la revista.

COMITÉ CIENTÍFICO

Eliana Werbin

Universidad Nacional de Córdoba, Argentina

María Alejandra Moreno López

*Conicet - Universidad Nacional de Córdoba,
Argentina*

Norma B. Geba

Universidad Nacional de La Plata, Argentina

Carmen Verón

Universidad Nacional de Rosario, Argentina

Silvia Casa Nova

Universidad de São Paulo, Brasil

Fernando Morales Parada

Universidad del Bío-Bío, Chile

Elizabeth Gutiérrez Caro

Universidad de Chile

Nydia Marcela Reyes-Maldonado

Universidad Autónoma de Bucaramanga

Nohora Edit García

Universidad Nacional de Colombia

Angélica Farfán Liévano

Pontificia Universidad Javeriana

Carlos Araya

Universidad de Costa Rica

Nadia Ugalde Binda

Universidad de Costa Rica

Manuel Pedro Rodríguez Bolívar

Universidad de Granada, España

Beatriz García Osma

Universidad Carlos III, España

Amalia Carrasco

Universidad de Sevilla, España

Susana Callao

Universidad de Zaragoza, España

EVALUADORES

DEL PRESENTE NÚMERO

Juan Carlos Ruiz Urquijo

*Fundación Universitaria Agraria de
Colombia, Colombia*

Nydia Marcela Reyes Maldonado

*Universidad Autónoma de Bucaramanga,
Colombia*

Angélica Farfán Liévano

*Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá,
Colombia*

Katherine Restrepo Quintero

Universidad Central, Colombia

Lina Fernanda Quenguan

*Departamento Administrativo de la
Defensoría del Espacio Público (DADEP),
Colombia*

María Marta Panario Centeno

*Universidad Católica de Argentina -
Universidad de Buenos Aires, Argentina*

Diego Fernando Rodríguez

*Universidad La Gran Colombia, Armenia,
Colombia*

José Paulo Cosenza

Universidad Federal Fluminense, Brasil

Héctor David Nieto

Universidad El Bosque, Colombia

Jennifer Lorena Gómez Contreras

*Universidad Militar Nueva Granada,
Colombia*

Gabriel Alfonso Pacheco Martínez

*Corporación Universitaria Americana,
Colombia*

Contenido

Editorial.....	9
----------------	---

Editorial

Michael Andrés Díaz Jiménez

Precios del suelo y centros comerciales, un análisis de la ciudad de Bogotá.....	17
---	----

Land Prices and Shopping Centers,
an Analysis in the City of Bogotá

Julián Alberto Gutiérrez López

David Felipe Gómez Pimienta

Mallorie Joanna Uribe Cruz

Juan Camilo Moreno Ramírez

A história da normatização contábil americana com ênfase na mundial.....	45
---	----

La historia de la normalización contable americana con
énfasis en la mundial

History of the American Accounting Regulation with an Emphasis
on Global Regulation

Rodrigo Antônio Chaves da Silva

La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance.....	93
--	----

The Implementation of International Public Sector Accounting Standards in the Costa Rican Municipalities: A Descriptive Analysis of Their Level of Progress

Carlos Eduardo Araya Leandro

Gustavo Bado Zúñiga

Carlos Castro Umaña

As contribuições da tese de William Paton (1922): <i>Accounting Theory</i>	127
--	-----

Los aportes de la tesis de William Paton (1922):

Accounting Theory

The contributions of William Paton's thesis (1922)

— *Accounting Theory*

Vanuza da Silva Figueiredo

A New Perspective for the Use of Financial Derivatives to Hedge Foreign Exchange Rate: L-BFGS Perspective to Assess the Strikes and Principals of Plain Vanilla Options.....	159
--	-----

Una nueva perspectiva para el uso de los derivados financieros como cobertura del tipo de cambio: perspectiva L-BFGS para evaluar los precios y los principios de la opción *plain vanilla*

Willie Hernández

Jairo Borray Benavides

Procesos de gestión: los edificios sostenibles frente a los edificios tradicionales.....	177
Management Processes: Sustainable Buildings versus Traditional Buildings	
<i>Candy Chamorro González</i>	
<i>Lizet Vanesa Hoepfner Gutiérrez</i>	
<i>Catalina Montaña Gallego</i>	
<i>Ivonne Victoria Ríos Londoño</i>	
Caracterización de las mipymes sostenibles del sector turístico del estado de Baja California, México	205
Characterization of the Sustainable MSMES of the Tourist Sector of Baja California State, Mexico	
<i>Blanca Estela Bernal Escoto</i>	
<i>Karen Michelle Rosete Herrera</i>	
<i>Mayra Hayde Estrada Cabada</i>	
Índice periódico de la Revista Activos	237
Normas para los autores	239
Regulations for authors	

Editorial

En la presente edición, tenemos el gusto de contar con los aportes de un significativo número de autores internacionales: de Brasil, la profesora Vanuza da Silva Figueiredo, de la Universidade Federal Fluminense, y Rodrigo Antonio Chaves da Silva, de la Facultad de Caratinga y la Facultad de Dinâmica de Ponte Nova; de Costa Rica, los profesores Carlos Eduardo Araya (vicerrector de Administración), Gustavo Bado Zúñiga (director de la Escuela de Administración de Negocios) y Carlos Castro Umaña (subdirector de la Escuela de Administración de Negocios de la Universidad de Costa Rica); y de México, la profesora Blanca Estela Bernal Escoto, de la Universidad Autónoma de Baja California, y Karen Michelle Rosete Herrera y Mayra Hayde Estrada Cabada, estudiantes de la misma institución.

También contamos con la valiosa participación de autores locales: la profesora Candy Chamorro González, de la Universidad de la Costa, Lizet Vanesa Hoepfner Gutiérrez, Catalina Montaña Gallego e Ivonne Victoria Ríos Londoño, estudiantes de la misma institución; y los profesores Julián Alberto Gutiérrez y Jairo Borray, de la Universidad El Bosque. En seguida se realiza una descripción de los documentos que conforman este número.

En el primer texto, “Precios del suelo y centros comerciales, un análisis de la ciudad de Bogotá”, los autores presentan la aplicación del *hedonic pricing model* en la formación de precios de referencia para los centros comerciales de la ciudad de Bogotá. Esto a partir de la configuración de un conjunto de variables explicativas como los índices poblacionales, distancia a las vías principales, acceso a sitios de interés, estrato socioeconómico, etc. Los autores manifiestan que tal proceso de valoración podrá presentar afectaciones contables y financieras por la posibilidad que los estándares internacionales de contabilidad permiten en la cuantificación y el reconocimiento del valor razonable, y también para fines impositivos, especialmente en el impuesto predial.

En el siguiente documento, “A história da normatização contábil americana com ênfase na mundial”, el autor describe la cronología de los movimientos de estandarización contable diseñados por los organismos reguladores contables de los Estados Unidos. Se afirma que tales dinámicas influyeron en los procesos de convergencia hacia los modelos de normalización contable a nivel internacional y que pueden ser tomados como puntos de referencia para explicar los actuales procesos de transición.

El artículo “La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance” analiza los adelantos que han tenido las entidades públicas de Costa Rica frente a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NCISP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Uno de los principales resultados de este estudio es que los ayuntamientos localizados en el área metropolitana reflejan un avance más efectivo hacia el modelo internacional.

En el siguiente trabajo, “As contribuições da tese de William Paton (1922): *Accounting Theory*”, la autora describe los principales aportes de Paton a la teoría contable considerando la vigencia y la aplicabilidad de algunos de sus postulados en los ejercicios contables actuales; especialmente, resalta que este referente estadounidense contribuyó en el desarrollo conceptual del *goodwill* desde las líneas de la escuela contable norteamericana.

De otra parte, en el siguiente documento, “A New Perspective for the Use of Financial Derivatives to Hedge Foreign Exchange Rate: L-BFGS Perspective to Assess the Strikes and Principals of Plain Vanilla Options”, se presentan las características de los derivados en los diferentes mercados financieros considerados una herramienta esencial para que las empresas cubran su exposición al riesgo, por ejemplo, de tasa de cambio. En específico, la finalidad de este trabajo es evaluar la viabilidad del método *Limited-Memory BFGS* para encontrar el porcentaje óptimo de la posición de los derivados, esto basados en simulaciones creadas por un modelo GARCH y tomando como estudio de caso una empresa colombiana.

En el artículo “Procesos de gestión: los edificios sostenibles frente a los edificios tradicionales”, las autoras comparan los procesos de gestión y los costos incurridos en la construcción de edificios tradicionales en comparación con los llamados *edificios vivos*. Allí concluyen que los edificios tradicionales demandan menos costos de producción, pero financieramente los edificios sostenibles son más rentables en el largo plazo.

Finalmente, en el artículo de investigación “Caracterización de las mipymes sostenibles del sector turístico del Estado de Baja California, México”, se evalúan las contribuciones de las mipymes dedicadas a la actividad turística en la gestión sostenible. Para este fin, replican algunos estudios realizados en Tijuana y Mexicali, y encuentran importantes diferencias con respecto a los apoyos gubernamentales, temas publicitarios y la situación migratoria.

Esperamos que este número sea de agrado para los lectores, que encuentren una fuente de consulta y contribución para sus trabajos de investigación, y, de la misma manera, seguir aportando al fortalecimiento de la comunidad académica con la producción, la visibilidad y la difusión de nuevo conocimiento contable.

Michael Andrés Díaz Jiménez
Editor

Editorial

In this edition, we are pleased to have the contributions of a significant number of international authors: from Brazil, professor Vanuza da Silva Figueiredo, from the Universidade Federal Fluminense, and Rodrigo Antonio Chaves da Silva, from the Faculty of Caratinga and the Faculty of Dynamics of Ponte Nova; from Costa Rica, professors Carlos Eduardo Araya (Vice-Rector of Administration), Gustavo Bado Zúñiga (Director of the School of Business Administration), and Carlos Castro Umaña (Deputy Director of the School of Business Administration of the University of Costa Rica); and from Mexico, Professor Blanca Estela Bernal Escoto, from the Autonomous University of Baja California, and Karen Michelle Rosete Herrera and Mayra Hayde Estrada Cabada, students from the same institution.

We also had the valuable participation of local authors: professor Candy Chamorro González, from the Universidad de la Costa; Lizet Vanesa Hoepfner Gutiérrez, Catalina Montaña Gallego, and Ivonne Victoria Ríos Londoño, students from the same institution; and professors Julián Alberto Gutiérrez and Jairo Borray, from the Universidad El Bosque. The following is a description of the documents included in this issue.

In the first text, “Land Prices and Shopping Centers, an Analysis in the City of Bogota”, the authors present the application of the hedonic pricing model in the creation of reference prices for shopping centers in the city of Bogota. This is based on the configuration of a set of explanatory variables such as population indexes, distance to main roads, access to sites of interest, socioeconomic status, etc. The authors state that this valuation process may have accounting and financial effects due to the possibility that international accounting standards allow for the quantification and recognition of fair value and also for tax purposes, especially in property taxes.

In the following document, “History of the American Accounting Regulation with an Emphasis on Global Regulation”, the author describes the chronology of accounting standardization movements designed by the United States accounting regulatory bodies. It is stated that such dynamics influenced the convergence processes towards the accounting standardization models at an international level and that they can be taken as reference points to explain current transition processes.

The article “The Implementation of International Public Sector Accounting Standards in the Costa Rican Municipalities: A Descriptive Analysis of Their Level of Progress” analyzes the progress made by public entities in Costa Rica with respect to the adoption of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), issued by the International Federation of Public Accountants (IFAC). One of the main results of this study is that municipalities located in the metropolitan area reflect a more effective progress towards the international model.

In the work “The Contributions of William Paton’s Thesis — Accounting Theory”, the author describes Paton’s main contributions to the accounting theory considering the validity and applicability of some of his postulates in the current accounting exercises; particularly, the author highlights that this American reference contributed to the conceptual development of goodwill from the lines of the American accounting school.

Additionally, the document “A New Perspective for the Use of Financial Derivatives to Hedge Foreign Exchange Rate: L-BFGS Perspective to Assess the Strikes and Principals of Plain Vanilla Options” *options* presents the characteristics of derivatives in the different financial markets, considered as an essential tool for companies to cover their exposure to risk, eg. exchange rate risk. Specifically, the purpose of this work is to evaluate the viability of the Limited-Memory BFGS method to find the optimal percentage of the position of derivatives, based on simulations created by a GARCH model and using as a case study a Colombian company.

In the article “Management Processes: Sustainable Buildings versus Traditional Buildings”, the authors compare management processes and costs incurred in the construction of traditional buildings compared to the so-called living buildings. There they conclude that traditional buildings demand less production costs but, financially, sustainable buildings are more profitable in the long run.

Finally, in the research article “Characterization of the Sustainable MSMEs of the Tourist Sector of Baja California State, Mexico”, the contributions of MSMEs dedicated to tourism activity in sustainable management are evaluated. To this end, the authors replicate some studies carried out in Tijuana and Mexicali and find significant differences with respect to government support, advertising issues, and the migration situation.

We hope that this issue will be of interest to readers, that they will find a source of consultation and contribution for their research work, and, in the same way, to continue contributing to the strengthening of the academic community with the production, visibility, and dissemination of new knowledge in accounting.

Michael Andrés Díaz Jiménez
Editor

Precios del suelo y centros comerciales, un análisis de la ciudad de Bogotá

Julián Alberto Gutiérrez López¹

David Felipe Gómez Pimienta²

Mallorie Joanna Uribe Cruz³

Juan Camilo Moreno Ramírez⁴

Recibido: 04 de junio de 2019

Aprobado: 18 de julio de 2019

Gutiérrez, J. A., Gómez, D. F., Uribe, M. J., y Moreno, J. C. (2019). Precios del suelo y centros comerciales, un análisis de la ciudad de Bogotá. *Revista Activos*, 17(2), 17-43. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278/5731>

1 Economista de la Escuela de Ingenieros Julio Garavito, Magíster en Ciencias Económicas de la Universidad Santo Tomás. Profesor investigador de la Universidad El Bosque, Bogotá, Colombia. Correo: jagutierrezl@unbosque.edu.co
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5296-0853>.

2 Estudiante en la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Universidad El Bosque, Bogotá Correo: dfgomezp@unbosque.edu.co
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1385-6014>.

3 Estudiante en la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Universidad El Bosque, Bogotá Correo: mjuribe@unbosque.edu.co
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7794-5833>.

4 Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia y especialista en Gerencia Financiera de la Universidad Jorge Tadeo Lozano. Es experto en IFRS de la firma Grant Thornton. Certificado por el ACCA en presentación de información financiera internacional. Consultor y asesor para entidades del Gobierno del Distrito Capital. Correo: juan.c.moreno@hotmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2485-9050>.

Clasificación JEL: P25, M49

Resumen

El presente trabajo aborda el diseño y la aplicación de un modelo de precios hedónicos, mediante el cual se establecerá la elasticidad en el precio del metro cuadrado de terreno a la distancia a un centro comercial en la ciudad de Bogotá y a los demás factores socioeconómicos y de localización que puedan intervenir en la formación de dicho precio para el 2018. Para esto, se usó la información cartográfica de la totalidad de manzanas de la ciudad de Bogotá y todos los centros comerciales existentes a la fecha. Para el diseño del modelo econométrico, se tomó la información de la base de datos de la página de Infraestructura de Datos Espaciales para el Distrito Capital (IDECA), información socioeconómica suministrada por la Secretaría de Planeación Distrital y el inventario del Sistema Vial del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU). Los resultados muestran una relación inversa entre la distancia a los centros comerciales y los precios del suelo, indicando que, a mayor distancia entre un predio y un centro comercial, el precio del suelo de dicho predio es más bajo, es decir que, al aumentar la distancia un 1 %, el valor del suelo caerá en -0,28 %.

Palabras clave: precios hedónicos, centros comerciales, modelos de precios del suelo, modelo Von Thünen.

Land Prices and Shopping Centers, an Analysis in the City of Bogota

Abstract

This paper addresses the design and application of a hedonic pricing model, through which it will be established the price elasticity of the square meter of land in relation to its distance from a shopping center in the city of Bogota and other socioeconomic and location factors that may intervene in the

calculation of such price by 2018. To this end, cartographic information of all the blocks of the city of Bogotá and all the existing shopping centers was used. For the design of the econometric model, information was taken from the database on the webpage of the Spatial Data Infrastructure for the Capital District (IDECA), the socioeconomic data provided by the Urban Development Institute, and the inventory of the Urban Development Institute (IDU). The results show an inverse relationship between the distance to shopping centers and land prices, indicating that the greater the distance between a property and a shopping center, the lower the price of the land in that property, ie, if the distance increases by 1 %, the value of the land decreases by -0,28 %.

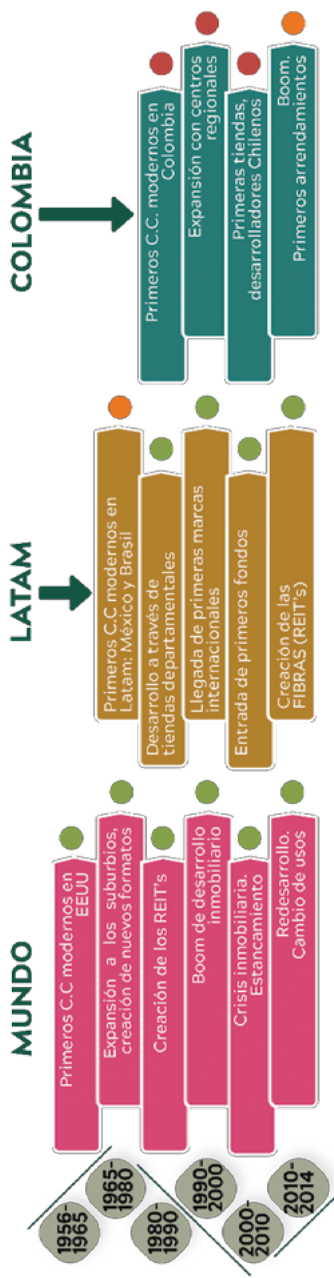
Keywords: hedonic prices, shopping centers, land prices models, Von Thünen model.

Introducción

Desde sus inicios en el bazar oriental, el foro romano y otras grandes construcciones europeas un sin número de galerías comerciales trataban de generar un aforo constante a sus vitrinas, los centros comerciales han estado en constante crecimiento no solo en términos de magnitud, sino en su relevancia dentro del día a día de los ciudadanos, ya sea convirtiéndose en referentes arquitectónicos, nodos de desarrollo urbano o simplemente como ejes de entretenimiento y comercio.

Dicha tendencia ha logrado a lo largo de los años un crecimiento considerable en su cantidad, entre los cuales cabe destacar los años ochenta y noventa donde la cifra se duplico en América Latina y que sirve de antesala para destacar la tendencia del 2000 a la fecha, donde el crecimiento fue tal, que el metraje se triplico. Esta tendencia fue jalonada por países como Brasil y México, sin embargo, en Colombia, a pesar de empezar un poco tarde en términos históricos, su ritmo ha sido de los más dinámicos en los últimos años, resaltando el comportamiento de la ciudad de Bogotá.

Gráfica 1. Colombia en el contexto internacional



Fuente: elaboración propia, con datos de Retailintelligence y Camacol (2017).

Pero dicha dinámica debe ser analizada detenidamente, ya que es la puerta para analizar cuáles son los potenciales que se pueden generar acorde a su distribución inicial. Las primeras unidades que se desarrollaron en la ciudad fueron en los años setenta (Unicentro y Centro 93) y se dieron en la zona residencial norte de ambos lados de la calle 100, dejando a Unicentro como el límite de desarrollo de los estratos altos de la ciudad. Ya en los ochenta se realiza la construcción de siete nuevos centros comerciales (Cedritos, Hacienda Santa Bárbara, Bulevar, Granahorrar, Metrópolis, Galerías y Floresta) impulsados por el crecimiento residencial y demográfico hacia el occidente de la ciudad (Retailligence y Camacol, 2017).

En los años noventa, dicha dinámica muta considerablemente, aunque no disminuyó su ritmo ya que se alcanzó un total de veintidós centros comerciales. Esta mutación estuvo enmarcada por el desarrollo periférico que sufrió la ciudad debido a los precios del suelo y a una transformación en el concepto de oferta y se empezaron a generar centros comerciales en zonas de ingreso medio bajo y bajo, tales como Bima, Unisur, entre otros (Retailligence y Camacol, 2017).

En la actualidad existen 56 centros comerciales para un total de más de millón ochocientos metros cuadrados donde se afianza la tendencia del crecimiento periférico (Autopista Norte, Occidente, Américas y el sur de la Ciudad) y la consolidación de ciertas zonas donde su posición, sus procesos de renovación y su crecimiento demográfico generaron nuevos focos comerciales (Retailligence y Camacol, 2017).

Revisión de la literatura

Se mostrará cómo a lo largo de la historia se han generado estos procesos con el fin de lograr un mayor entendimiento en lo referente a la valorización del suelo, no solo en Bogotá, sino en diferentes ciudades y la aplicación de modelos de precios hedónicos, en cuanto a los centros comerciales y su influencia en el precio de la vivienda en la ciudad; además, con el fin de comprender más a fondo la aplicación del modelo mencionado anteriormente.

En cuanto a la valoración del suelo, Borrero y Durán (1980), en su estudio titulado “El valor del suelo urbano y sus implicaciones en el desarrollo de la ciudad: análisis del caso de Bogotá”, analizó el comportamiento de los precios de la tierra en la ciudad entre 1959-1978, estudio que fue actualizado en el año 1988, en donde se llegó a la conclusión que la tierra vale de acuerdo con el nivel social que la ocupe y en la medida que los niveles medios se acerquen al estrato alto, la tierra se valorizará.

Además, una investigación por parte de Doherty (2004) llamada: *Funding Public Transport Development through Land Value Capture Programs*, presenta varios ejemplos en Australia y otros países, analizando las obras de infraestructura pública y su influencia en transformaciones a usos mixtos y a densidades más altas; además, se determinan metodologías para definir los cambios del valor y se llegó a la conclusión que los métodos aplicados al finalizar las obras públicas son más contundentes que las proyecciones hechas antes de iniciarse los proyectos.

En el año 2008, se realizó un estudio por parte de la Lonja de Propiedad Raíz de Bogotá mediante el cual se analizaron 103 zonas de la ciudad en cuanto a sus usos comerciales, de servicios, industriales, residenciales, y también por su ubicación, estrato, normatividad urbanística y antigüedad de desarrollo y consolidación, con el fin de establecer el valor definitivo para cada zona (Nigrinis, 2008). Después de realizar el análisis se concluyó que Bogotá es una ciudad pluricéntrica, en cuanto a su vivienda es monocéntrica, pues según el gráfico de Meyer el cono de alta renta o estratos altos se encuentra en la zona norte y así se va mezclando con los estratos medios y medio-bajos.

En esta misma línea de trabajo, se realizó la investigación *El estudio del valor del suelo urbano en Cali* (2012), donde se toman las cinco piezas urbanas que dividen la ciudad en el Plan de Ordenamiento Territorial del Municipio de Santiago de Cali y en base a estas se realiza la asignación de los valores comerciales unitarios teniendo en cuenta que los factores que influyen en este proceso son la altura, los índices de construcción, los aislamientos, entre otros.

El estudio llevado a cabo por Gaitán Álvarez (2013), denominado “Incidence of the Agglomeration Economies in the Real Sector Located in the Urban Area of Bogotá”, también muestra un análisis en cuanto a localización y concentración geográfica de diecinueve sectores reales de la economía de la ciudad basándose en la distancia de la localización entre firmas a través de la función K de Ripley; en donde se llega a la conclusión que los sectores de la economía capitalina muestran patrones de concentración específicos y se benefician de manera diversa de las economías de aglomeración.

Otro proyecto que analiza la variación en cuanto a la valorización del suelo se titula *Estudio del valor del suelo de la ciudad de Bogotá, aplicativo web geográfico, estudio de caso localidad Antonio Nariño*; mediante el cual se estudia el valor del suelo para la localidad Antonio Nariño en el marco del estudio del valor del suelo de la ciudad de Bogotá y se extiende el aplicativo web geográfico para consulta por los diferentes actores interesados (Molina y Bartolo, 2015). En esta investigación se llegó a la conclusión que la demanda del suelo ha aumentado por el incremento en la densidad poblacional.

En cuanto a la *Formación de los precios del suelo urbano*, Borrero (2016) analiza el desarrollo de la economía, los aspectos determinantes de los precios del suelo, su valorización y los ciclos de valor aplicables en América Latina. Se llegó, aquí, a la conclusión que se presenta una discriminación por usos y estratos sociales en las cuatro décadas estudiadas en Bogotá, además, las zonas centrales de comercio y negocios experimentaron una mayor depresión o menor valorización en cada década, en comparación con los estratos altos y las zonas industriales.

De igual manera, es pertinente especificar algunos estudios en los cuales se aplica el modelo de precios hedónicos y otras metodologías con el fin de establecer el valor del suelo de manera cuantitativa al tener en cuenta la cercanía que existe entre una vivienda y un centro comercial. Además, se pueden evidenciar estudios en los cuales se implementa el mismo modelo, pero en relación con las estaciones de Transmilenio.

Principalmente, se encontró un estudio por parte de Santana y Núñez (2011), llamado: “Una aproximación hedónica al efecto de las preferencias por segregación en el precio del suelo urbano en Bogotá”, mediante el cual se distingue la segregación socioeconómica como una variable significativa en la determinación del valor del suelo urbano residencial, empleando la distancia a estratos socioeconómicos; por otro lado, se concluye que la disponibilidad a pagar de los compradores de una vivienda es menor si se encuentra cerca de un asentamiento residencial de estratos bajos y es mayor si se encuentran cerca a los estratos cuatro y seis, lo que demuestra que este impacto en la distancia es desigual.

En cuanto a centros comerciales, Gonzáles y Montenegro (2008) llevaron a cabo el estudio: *Impacto socioeconómico de la obra civil “Centro Comercial Santafé”, en la comunidad adyacente correspondiente a los barrios de La Academia, La Uribe, El Verbenal y San José de Bavaria, en las localidades de Suba y Usaquén de la ciudad de Bogotá, D. C.*, que tiene como finalidad investigar el área de influencia directa e indirecta y el impacto que se generó durante la planeación, ejecución y puesta en servicio de la obra. La principal conclusión es que el impacto que tiene el Centro Comercial Santafé sobre la zona que se estudio fue positivo, pues la calidad de vida aumentó y su crecimiento está en constante desarrollo, y la valorización de los sectores cercanos experimenta una valorización a corto plazo.

Según Palacios (2015) mediante el estudio: *Impacto socio espacial de la implantación de centros comerciales en Bogotá D. C.*, analiza cómo este factor es cada vez más protagónico en cuanto a la configuración de la estructura urbana de la ciudad y se identifican los factores que inciden en la fragmentación urbana y la segregación social. En donde se concluyó que los centros comerciales han contribuido a la separación de los grupos sociales, y se evidencia la diferencia de precios de acuerdo con el estrato social.

En esta misma línea de trabajo, García (2015), en su estudio: *Impacto en el valor del suelo y cambios de uso por la implantación del Centro Comercial Centro Mayor, en el sector de Villa Mayor de la ciudad de Bogotá*, realiza un análisis de variaciones en la dinámica inmobiliaria de un sector como

resultado de la implantación de un centro comercial; se evidencia que algunas cifras se encuentran por debajo de las valorizaciones alcanzadas por los cuatro sectores estudiados cercanos al Centro Comercial Centro Mayor.

Otro estudio realizado en cuando a la presencia de centros comerciales, lo realizan Aguiar y Perdomo (2017) y se titula: *Efectos de la presencia de centros comerciales sobre el valor del suelo en Bogotá*; proyecto mediante el cual se explica la teoría económica de la renta del suelo, los costos de transporte, las aglomeraciones urbanas y sus externalidades asociadas, que se relaciona con la formación de las ciudades y su estructura urbana; además, se analiza la incidencia de los centros comerciales en el valor del suelo de la ciudad de Bogotá. Mediante este estudio se pudo concluir que el valor del suelo se obtiene en la medida que las personas buscan alojarse lo más cerca posible a las zonas en las que puedan obtener beneficios como productores o consumidores, es decir, que el valor del suelo está relacionado con la distancia y los costos de transportes asociados.

Como se mencionó anteriormente, en la investigación de este proyecto también se tienen en cuenta estudios previos en los cuales se aplica el modelo de precios hedónicos como herramienta para analizar los factores que influyen en el precio de una vivienda en relación con su cercanía a una estación de Transmilenio.

Mendieta y Perdomo (2007) realizaron un proyecto denominado: “Especificación y estimación de un modelo de precios hedónico espacial para evaluar el impacto de Transmilenio sobre el valor de la propiedad en Bogotá”, en donde se incluye la variable distancia entre la propiedad y la estación más cercana al sistema de transporte masivo Transmilenio en Bogotá, Colombia. Aquí se explican las variaciones en el precio de la tierra en cuanto a variables de la vivienda, atributos ambientales de entorno, del vecindario, de seguridad y la distancia que ya fue mencionada, mediante un modelo espacial, en el cual se establece la relación de dicha distancia con el valor catastral.

Cabe resaltar que (Perdomo, 2010), a través de la implementación de los precios hedónicos espaciales y la metodología de *Propensity Score Matching*, se estableció el cambio en el valor de las viviendas de la ciudad de Bogotá en cuanto a su cercanía a una estación de Transmilenio en la localidad de Suba y la Primera de Mayo con Boyacá, en donde se evidencia que las viviendas que tienen fácil acceso a una estación de Transmilenio muestran un diferencial de precios si se compara con las viviendas que su acceso al sistema es limitado.

Por último, Gutiérrez y Díaz (2017) en su tesis titulada *Precios del suelo e infraestructura de transporte: caso aplicado al Sistema de Transmilenio en Bogotá*, se determina la elasticidad en el precio según la distancia que existe a las estaciones de Transmilenio, mediante un modelo de precios hedónicos teniendo en cuenta variables tanto estructurales como de localización y socioeconómicas. Los resultados que arroja la investigación son:

Una relación inversa entre la distancia a las estaciones de Transmilenio y los precios del suelo, indicando que el precio del suelo de un “territorio” es más bajo a mayor distancia entre este y una estación. Desagregando el modelo a nivel socioeconómico se encuentra un mayor impacto para los estratos uno y dos con 15,5 % y 6 % respectivamente. Por otro lado, el efecto generado por áreas de influencia es más significativo para las distancias entre 200 y 500 metros, con un impacto de 4,4 %; lo que indica que, los agentes optan por localizaciones cercanas, pero no inmediatas a una estación de Transmilenio (Gutiérrez y Díaz, 2017b).

Marco teórico

Orden urbano espacial

Para poder identificar cómo se constituye el orden urbano espacial es necesario remitirse a los discursos de las ciencias sociales, los cuales recalcan que existen algunas regularidades según el contexto no aleatorio que tiene

la configuración de la estructura intraurbana. Según Abramo (2001), es fundamental estudiar la evolución teórica que se relaciona con el modelo de ordenamiento intraurbano mediante las representaciones sobre el comportamiento de los hombres y los rasgos disciplinarios de las ciencias sociales con el fin de conocer cómo está constituido un orden espacial urbano.

El pensamiento económico a través de su existencia ha considerado el espacio como un componente esencial en cuanto a las decisiones de los individuos. Algunos autores como “Cantillon, Smith y Ricardo ya consideraban la importancia de la mano de obra y su relación con el espacio, sus consecuencias en temas productivos y la reciprocidad entre el campo y la ciudad” (Becerra, 2010, p. 9).

En un estudio que realizó Ricardo (2003) sobre la renta de la tierra y más específicamente sobre las “leyes de granos”, explica que la renta diferencial “surge cuando se cultivan porciones de tierra con una fertilidad decreciente o debido a una localización diferencial” (Becerra, 2010, p. 9).

Por otro lado, las doctrinas de Von Thünen sobre la localización óptima de los cultivos agrícolas las cuales fueron aplicadas a las disposiciones de localización industrial empezaron a verse influenciadas por autores como Wilhem Roscher y Albert Schaffle; gracias a sus aportes se empezó a establecer un progreso de las ideas sobre la localización agrícola enfocada hacia una apreciación más urbana e industrial (Muiños, 2001).

Además, según García (1976) el trabajo de Von Thünen ha sido considerado como uno de los primeros aportes a la teoría de la localización, debido a que es el autor del primer modelo de orden espacial racional para la producción agrícola:

En una agricultura de subsistencia o autártica no queda diferenciado el espacio agrícola; pero con el paso a una agricultura de mercado o comercial, condicionada por la existencia de un mercado urbano, se desemboca en una diferenciación territorial del espacio agrícola. El modelo de Von Thünen estudia, de hecho, esta transformación espacial provocada por la

sustitución de un sistema agrícola cerrado o autárquico por otro abierto o de mercado. (García, 1976, p. 12)

En el trabajo realizado por Alonso (1960), el autor se refiere al diseño metodológico de Von Thünen como un modelo que nace de una disposición urbana de una ciudad monocéntrica (único gran centro); en el cual se basan en la relación existente entre precio-distancia al centro y explican que si hay localizaciones distintas estas implican el desarrollo de ofertas de rentas diferentes para los propietarios del suelo.

En cuanto a esto, se concluye que “la renta ofrecida es función de la distancia al centro y de las ofertas urbanas de bienes públicos cuando se refiere al ámbito poblacional, esto se dispone con base al diferencial de ventas y costos de producción” (Gutiérrez y Díaz, 2017, p. 20). Por lo cual, los beneficios de una localización en específico se definen mediante la siguiente ecuación:

$$\pi_i(r, ou) = \varphi_i(r, ou) - R_i(r)$$

En donde

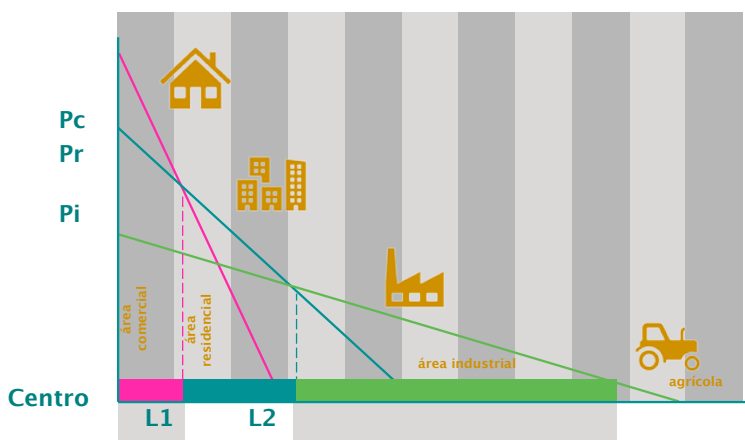
si el marco institucional de operación de los mercados es de competencia en el desarrollo de actividades, los beneficios de los productores, π_i , se establecen en términos de las tensiones entre promotores, φ_i , y propietarios del suelo, $R_i(r)$, de forma que la concurrencia obliga a la cesión de todo excedente por encima de la sumatoria del costo de usos de los factores al propietario del suelo. (Gutiérrez y Díaz, 2017, p. 21)

Esto quiere decir que la renta de equilibrio implica lo siguiente:

$$R_i = \max\{\max \varphi_i(r, ou), 0\} = \max\{(p_i q_i - c_i), 0\}$$

Lo que quiere decir que la renta de equilibrio es la circundante de todas y cada una de las funciones de renta de cualquier uso y además de eso es la que propone cada producto inmobiliario que se ofrece; afirmación que se puede evidenciar a partir de la siguiente gráfica.

Gráfica 2. Modelo de Von Thünen



Fuente: elaboración propia, con datos de Abramo (2001).

En la gráfica 2 se puede apreciar que en el eje y (ordenadas) se encuentra el valor de la renta, denominado P , y el eje x (abscisas) representa la distancia al centro, denominada D . Mediante esta gráfica se pueden apreciar dos situaciones: por un lado, se puede evidenciar que en un lugar en específico de la ciudad, existe la posibilidad de brindar diferentes espacios edificados con distintas rentas del suelo; y, por otro lado, que se puede llevar a cabo al menos una actividad en cuanto respecta a los terrenos bajo los gradientes de renta que se señalan anteriormente. Sin embargo, hay que tener en cuenta que si se desarrollan las dos actividades que se relacionan tecnológicamente, estas ofrecerían la misma renta del suelo (Fujita y Thisse, 2002). Toda localización de empresas y hogares debe guiarse por la siguiente afirmación: el que ofrezca mayor renta del suelo es quien se queda con una localización (guiarse por la segunda fórmula).

Según la gráfica 2:

- $\varphi_1(r, ou) =$ Se ubica cerca al centro, pues es la actividad económica que puede ofrecer una mayor renta del suelo y podrá generar más concentración de empleo.

- $\varphi_3(r, ou)$ = En este punto se presenta el caso contrario, debido a su lejanía del centro, su concentración de empleo será menor (Alonso, 1960).

Este último autor empieza concretando el inicio de la problemática que se presentan en cuanto a la distribución espacial de los funcionarios en la elección racional de la siguiente manera:

La distribución “geográfica” de los agentes en el espacio sería el resultado agregado de un conjunto de decisiones estrictamente individuales cuyo fin único sería maximizar una función de utilidad. De modo que el punto de partida de una teoría espacial que intentase definir la lógica de la distribución espacial según los principios de un agente maximizador racional (*homo economicus*) sería definir una teoría de la elección espacial de los individuos. (Abramo, 2001, p. 11)

De acuerdo con lo anterior, se definen los arbitrajes descentralizados que toman los agentes del mercado en cuanto a la estructura espacial, con el fin de definir la síntesis neoclásica de ordenamiento territorial (Gutiérrez y Díaz, 2017); esta, a su vez, será el punto base, en cuanto a localización, que se llevará a cabo en este proyecto por medio del modelo econométrico establecido.

Basándonos en lo que plantea Abramo (2001), el método que se implementará se basa en la maximización de la utilidad de un consumidor en donde la localización residencial será tomada en el grado de satisfacción que dichos bienes les pueden brindar. El consumo o canasta óptima se compondrá por dos tipos de bienes:

- Bienes y servicios que conforman la dimensión espacial, que a su vez se dividen en:
 - o El terreno ocupado por la familia, que se representa como q .
 - o La distancia de este al centro de la ciudad, tomada como t .

- No pertenecen a dicha dimensión y se representa como z , que es tomada como un compuesto (único bien calificado).

En conjunto estas variables representan la función de utilidad que se traduce en la siguiente ecuación:

$$U = U(z, q, t)$$

En cuanto a las curvas de indiferencia, se puede presentar una situación en la cual una de las anteriores variables nombradas es constante (Gutiérrez y Díaz, 2017), en este caso se podrían presentar tres alternativas o combinaciones diferentes:

- Consumo de espacio y bien compuesto.
- Consumo del bien compuesto y distancia al centro de negocios.
- Consumo de espacio y distancia.

Según esto, Abramo (2001) explica que:

si el individuo es racional, dado que los empleos y los bienes compuestos están disponibles en el CBD (centro de negocios), él siempre va a preferir vivir lo más cerca posible del centro de la ciudad, o sea, desde que el individuo privilegie las comodidades de acceso a esos bienes, su satisfacción será tanto más importante cuanto más próximo del centro él estuviera. Es lo mismo que decir que el aumento de la distancia entre el lugar de residencia y el centro de la ciudad tenderá a producir una utilidad negativa o descontento (insatisfacción). (Abramo, 2001, p. 15)

Precios hedónicos

La Teoría de Precios Hedónicos pretende explicar el valor de un bien raíz, entendido como un conjunto de atributos (superficie, aptitud de uso del suelo, calidad de la construcción, diseño interior y exterior, áreas verdes,

ubicación, características del vecindario, etc.), en función de cada uno de ellos, obteniendo sus respectivas valoraciones y, por ende, demandas implícitas. (Lever, 2000, p. 12)

Dicho esto, se entiende que en algunas situaciones este conjunto de atributos influye en el precio del bien, pero también interfieren las características que marcan la diferencia; estas son las que el consumidor valora, quien finalmente interviene en dicho precio.

Esta teoría tiene sus inicios en los estudios llevados a cabo por Ridker y Henning (1967), mediante los cuales se examinó el efecto y relación que tiene la contaminación del aire y el precio de mercado de las viviendas teniendo también en cuenta la influencia que tienen otros factores como lo son las características propias del inmueble y el vecindario donde se encuentra.

El vacío que se encontró se relaciona con la identificación del anterior supuesto, pero el proceso para cuantificarlo es un poco más complejo. Supongamos que una persona está dispuesta a pagar un mayor precio por un bien (vivienda) ubicado en un sector que tiene mayor cantidad de espacio público que por una que tenga las mismas características, pero que carece de espacio público. En este caso es difícil encontrar dos viviendas en donde solo se tome en cuenta el anterior criterio propuesto; así, es en este momento que se tiene que evaluar cada atributo por separado teniendo en cuenta la relación que existe entre estos.

Por otro lado, aunque sus inicios se contribuyen al año 1967, existen desacuerdos sobre esta afirmación pues para algunos autores esta teoría nace por Zvi Griliches que es el padre del enfoque hedónico moderno (Berndt, 1990).

Pero hay que tener en cuenta que existen otros autores que hablan sobre el tema como Andrew Court, del cual se dice utilizó el término *hedonic* en un estudio que realizó en el año 1939; esto se sabe gracias a Allen Goodman (1998) quien lo especifica en uno de sus estudios; este término

se hizo popular varios años después gracias a las investigaciones realizadas por Rosen (1974).

En esta misma línea, actualmente se aplica el método de precios hedónicos en cuanto a factores relacionados con el medio ambiente y a su influencia en el precio de la vivienda; esto al tener en cuenta la cercanía que esta tenga a algún “parque forestal” que, al igual que en el caso de los centros comerciales, se busca cuantificar las diferentes variables para que en conjunto se analice la formación del respectivo precio.

Método

El tipo de esta investigación es aplicado, ya que, conforme a su objetivo, el ámbito de estudio se encuentra delimitado a la ciudad de Bogotá; de igual manera, según el nivel de profundización en el objeto de estudio, esta investigación es explicativa, ya que su fin es determinar las causas y consecuencias de un fenómeno concreto.

Conforme al método, su enfoque es correlacional, ya que determina la relación de las variables socioeconómicas, espaciales y, como principal variable de estudio, la distancia a los centros comerciales con respecto al valor del metro cuadrado del terreno. Para esto, el tipo de datos escogidos son variables cuantitativas de corte transversal para el año 2018, con las cuales se obtienen mayores grados de control e inferencia, dichas variables son:

Tabla 1. Variables

Variable	Descripción	Signo esperado
l_zhgv2terr_ponde	Corresponde al logaritmo natural del valor del metro cuadrado de terreno ponderado por área de cada predio en la manzana.	
l_dens_pob	Corresponde al logaritmo natural del índice de población de la manzana.	Negativo
l_ind_ser_pub	Corresponde al logaritmo natural del índice de servicios públicos de la manzana.	Positivo
l_ind_educa	Corresponde al logaritmo educación de las personas que conforman la manzana.	Positivo
l_dist_transmi7	Corresponde al logaritmo natural de la distancia euclidiana mínima de la manzana a la boca de una estación o una parada de Transmilenio.	Negativo
l_dist_centgs	Corresponde al logaritmo natural de la distancia euclidiana mínima de la manzana a una centralidad de Bogotá calculada mediante la metodología de Guilliano y Small.	Negativo
l_dist_vart	Corresponde al logaritmo natural de la distancia euclidiana mínima de la manzana a una vía arterial.	Negativo
l_ave_pisos	Corresponde al logaritmo natural del promedio del número de pisos de la manzana.	Positivo
l_acp_sitios	Corresponde al logaritmo natural del primer componente de las distancias euclidianas mínimas de la manzana a cada uno de los puntos del sitios de interés definidos por el IDECA.	Negativo
Estrato	Corresponde al estrato predominante de la manzana.	Positivo
l_dis_cc	Corresponde al logaritmo natural de la distancia euclidiana mínima de la manzana a un centro comercial.	Negativo

Fuente: cálculos propios.

Resultados

Determinadas las variables a usar en el modelo de precios del suelo, se procedió a calcular un modelo general para toda la ciudad.

*regl_zhgvvm2terr_ponder l_dens_pob l_dens_emp l_ind_ser_pub
l_ind_educa l_dist_transmi7 l_dist_centgs l_dist_vart l_ave_pisos
l_acp_sitios l_estrato l_dis_cc, robust*

Tabla 2. Modelo de precios del suelo

**Linear
regression**

Number of obs = 37,965
F (11, 37953) = 2548.13
Prob > F = 0.0000
R-squared = 0.5267
Root MSE = .57029

l_zhgvvm2terr_~r	Coef.	Robust Std. Err.	t	P> t 	[95_% Conf.	Interval]
l_dens_pob	-.2014688	.0094454	-21.33	0.000	-.219982	-.1829556
l_dens_emp	.0032394	.0002629	12.32	0.000	.0027241	.0037546
l_ind_ser_pub	.1621844	.0175387	9.25	0.000	.127808	.1965608
l_ind_educa	.0466563	.0119374	3.91	0.000	.0232586	.0700539
l_dist_transmi7	-.0634772	.0094392	-6.72	0.000	-.0819783	-.044976
l_dist_centgs	-.0011609	.0002648	-4.38	0.000	-.0016798	-.000642
l_dist_vart	-.0024949	.0015946	-1.56	0.118	-.0056204	.0006306
l_ave_pisos	.0069269	.0012172	5.69	0.000	.0045411	.0093126
l_acp_sitios	-.3947393	.0136165	-28.99	0.000	-.4214279	-.3680507
l_estrato	.0266828	.00087	30.67	0.000	.0249776	.0283881
l_dis_cc	-.2841264	.0050632	-56.12	0.000	-.2940503	-.2742025
_cons	19.29117	.0919463	209.81	0.000	19.11095	19.47138

Fuente: elaboración propia.

Discusión

En el anterior modelo se evidencia que la elasticidad del precio con respecto a la densidad de la población presenta un signo negativo, este radica en las diferentes tasas de natalidad en los diferentes ingresos, haciendo así que las localizaciones de precios más bajos presenten mayor número de hijos; del mismo modo, podemos apreciar con las variables de densidad de empleo y la de las centralidades de la ciudad que conforme aumenta el empleo o disminuye la distancia hacia un centro de empleo aumenta o disminuye el precio del suelo respectivamente.

Con respecto al índice de servicios públicos y al promedio del número de pisos, podemos apreciar que las elasticidades tienen signos positivos, lo cual va acorde a la realidad mundial e implica que a mayor cobertura de servicios públicos y a mayor número de pisos mayor precio del suelo.

Con respecto a la variable del índice de educación, variable que se incluye como un *proxy* del ingreso, podemos apreciar que dicha elasticidad presenta un signo positivo, lo que indica, como se mencionó en el modelo de Von Thünen, que las personas de altos ingresos ofrecen mayores rentas del suelo, generando así mayores precios de mercado.

Con respecto a las variables de localización se debe destacar la variable de los sitios de interés, índice que agrupa la cercanía a equipamientos, sitios turísticos, colegios, universidades, entre otros, podemos evidenciar que dichas elasticidades presentan signo negativo, lo que indica que las manzanas más distantes de dichos puntos de atracción presentan menores precios del suelo.

En cuanto a la variable que nos concierne en esta investigación, distancia a los centros comerciales “l_dis_cc”, encontramos que la elasticidad es de -0,28 %, lo que indica que conforme la distancia incrementa en un 1 % el precio del suelo disminuye en dicha proporción; esta elasticidad toma relevancia por la disputa que coexiste entre los atractivos para el sector residencial (mayor oferta de bienes y servicios) y los del sector comercial,

los cuales tratan de generar economías de aglomeración alrededor del centro comercial.

Aspectos financieros y económicos

Bajo la dinámica contable, el impacto de la valoración de los predios tiene un efecto cuantitativo directo sobre la medición inicial y posterior en los estados financieros de su propietario o de una entidad. De este modo, bajo la premisa de la Norma Internacional de Información Financiera correspondiente a propiedades de inversión, dicho impacto en la valoración se conoce como un efecto de valor razonable sobre un bien que se posee con el fin de generar rentas o plusvalías. La IFRS Foundation (2015) señala que:

Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, apreciación del capital o ambas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. (p. 5)

La norma internacional considera que son ejemplos de propiedades de inversión los terrenos con fines de apreciación del capital en el largo plazo, puesto que no se tiene previsto su venta en un momento cercano determinado. Así mismo, se consideran ejemplos de propiedades de inversión los terrenos para un uso futuro no determinado, las edificaciones para alquilar bajo la modalidad de arrendamiento operativo, así como los inmuebles en proceso de construcción y que, una vez finalizado dicho proceso, se tenga previsto ponerlo en disposición para constituir un arrendamiento operativo.

Desde el punto de vista de la situación financiera de los propietarios o entidades con el derecho de uso sobre las propiedades de inversión, este se considera un activo, ya que es probable que genere beneficios económicos futuros que fluyan hacia el propietario o la entidad. Dicho valor debe contar con una medición fiable, esta medición se debe basar en estimados contables, los cuales permitan garantizar la razonabilidad de su valoración, tal como los desarrollados a lo largo del presente escrito.

Ahora bien, este impacto es reflejado a través de la medición inicial y posterior de la propiedad al centrarse específicamente en la medición posterior que toma como referencia dos métodos de valoración: el valor razonable y el costo. Para efecto del presente estudio, la valoración preponderante corresponde a una medición a valor razonable. De este modo, la IFRS Foundation (2015) señala que:

Cuando se mide el valor razonable de una propiedad de inversión [...], una entidad se asegurará de que el valor razonable refleja, entre otras cosas, los ingresos por alquileres de los arrendamientos actuales y otros supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la propiedad de inversión en condiciones de mercado actuales. (p. 8)

Conforme a lo anterior, la norma hace referencia a que aquellos supuestos fijan los precios y son reconocidos como una medición fiable, tales como: la relación de variables socioeconómicas, espaciales y, como variable principal de estudio, la distancia a los centros comerciales y su impacto en el valor del metro cuadrado de los terrenos; estos corresponden a estimados contables que fijan un precio según las condiciones actuales en las que se encuentran los participantes del mercado.

En una medición de valor razonable para activos no financieros, tales como los inmuebles y terrenos, se deberá tener en cuenta la capacidad de los participantes del mercado para generar beneficios económicos futuros mediante el mejor y máximo uso del activo, lo cual implica aspectos tales como:

- Uso de acuerdo con las características físicas del activo.
- Uso de acuerdo con las restricciones legales.
- Uso bajo condiciones financieras factibles, es decir, su capacidad para generar rentabilidad teniendo en cuenta su espacio y sus restricciones legales.

Finalmente, es importante señalar que las pérdidas y ganancias derivadas del cambio en este valor razonable, dadas las anteriores variables en las propiedades de inversión, tendrán efecto sobre el resultado del ejercicio (periodo) en las que surjan. Esto significa que, de acuerdo a las políticas contables y a los periodos de medición, este valor será actualizado como un aumento o disminución del activo, seguido de un aumento o disminución en el resultado del periodo sea como un ingreso o gasto.

Conclusiones

A lo largo de la historia del mercado inmobiliario bogotano se ha evidenciado la creación de centros comerciales y su influencia en los precios del suelo, esta dinámica aunque nace tarde, principalmente por un modelo de desarrollo en ventas y copropiedad por parte de los desarrolladores, al compararla con países como Brasil y México se caracteriza por su buen ritmo y su creciente evolución.

El ritmo de crecimiento del sector inmobiliario en dicho aspecto ha llevado a juzgar, a primera vista, que los mercados ya se encuentran saturados y que los precios del suelo no recogen los efectos de la cercanía a dichos focos; pero, al realizar un análisis cuantitativo y cualitativo se encuentra que dicha afirmación está más que errada, ya que el potencial de expansión está dado principalmente por dos motivos: primero, porque aún existen zonas de la ciudad sin una cobertura optima y, segundo, por el desarrollo residencial vertical de la ciudad, justificado en la alta elasticidad en el precio del metro cuadrado de la distancia a dichos centros comerciales.

Referencias

- Abramo, P. (2001). *Mercado y orden urbano: del caos a la teoría de la localización*. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil.
- Aguiar Osorio, J. J., y Perdomo Strauch, Á. (2017). *Efectos de la presencia de centros comerciales sobre el valor del suelo en Bogotá*. Bogotá: Escuela Colombiana de Ingeniería Julio Garavito.
- Alonso, W. (1960). A Theory of the Urban Land Market. *Papers and Proceedings Regional Science Association*, 6, 149-157.
- Araque, A., Gutiérrez, J. y Quenguan, L. (2017). El espacio público en la ciudad: una aproximación desde los precios hedónicos. *Revista Sociedad y Economía*, 33(2), 77-98.
- Berndt, E. R. (1990). *The Practice of Econometrics: Classic and Contemporary*. Cambridge: Addison-Wesley Publishing Company
- Berndt, E. R., Griliches, Z. y Rappaport, N. (1995). Econometric Estimates of Prices Indexes for Personal Computers in the 1990's. *Journal of Econometrics*, 68, 243-268.
- Borrero Ochoa, O., y Durán de Gámez, E. (1980). *El valor del suelo urbano y sus implicaciones en el desarrollo de la ciudad: análisis del caso de Bogotá*. Bogotá: Centro Nacional de Estudios de la Construcción-CENAC.
- Borrero, O. (2016). *Formación de los precios del suelo urbano*. Bogotá: Educación a Distancia-Programa para América Latina y el Caribe.
- Cámara de Comercio de Cali. (2012). *Estudio del valor del suelo urbano en Cali*. Cali: Lonja de Propiedad Raíz de Cali y Valle del Cauca.
- Doherty, M. (2004). *Funding Public Transport Development through Land Value Capture Programs*. Sydney: University of Technology, Institute for Sustainable Futures.
- Fujita, M., (1989). *Urban Economic Theory: Land Use and City Size*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Fujita, M. y Thisse, J. (2002). *Economics of Agglomeration. Cities, Industrial Location and Regional Growth*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Gaitán Álvarez, J. (2013). Incidence of the Agglomeration Economies in the Real Sector in the Urban Area of Bogotá. *Ensayos sobre Política Económica*, 31(70), 157-214.

- García Galindo, W. (2015). *Impacto en el valor del suelo y cambios de uso por la implantación del Centro Comercial Centro Mayor, en el sector de Villa Mayor de la ciudad de Bogotá*. Bogotá: Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital - UAEDC.
- García, D. (1976). Valor actual del modelo de Von Thünen y dos comprobaciones empíricas. *Revista de Geografía*, 10, 11-33.
- Goodman, Allen C. (1998). Andrew Court and the Invention of Hedonic Price Analysis. *Journal of Urban Economics*, 44(2), 291-298.
- González Saavedra, R., y Montenegro López, J. D. (2008). *Impacto socioeconómico de la obra civil "Centro Comercial Santafé", en la comunidad adyacente correspondiente a los barrios de La Academia, La Uribe, El Verbenal y San José de Bavaria, en las localidades de Suba y Usaquén de la ciudad de Bogotá, D.C.* (Tesis de pregrado, Universidad de la Salle). Recuperado de <http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/15399/T40.08%20G589i.pdf;jsessionid=9494A60250C0B9A8800D16CC7AE59545?sequence=1>
- Gutiérrez López, J. A., y Díaz Jiménez, M. A. (2017). *Precios del suelo e infraestructura de transporte: Caso aplicado al Sistema de Transmilenio en Bogotá* (Tesis de maestría, Universidad Santo Tomás). Recuperado de <https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/9130/GutierrezJulian2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- IFRS Foundation. (2015). *La Norma Internacional de Información Financiera 13 Medición del Valor Razonable (NIIF 13)*. Recuperado de <http://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/compilacion-marcos-tecnicos-de-informacion-financi/1534363802-6328>
- IFRS Foundation, (2016). *Norma Internacional de Contabilidad 40 Propiedades de Inversión. London*. Recuperado de <https://www.mef.gub.uy/10192/1/mef/norma-internacional-de-contabilidad-n-%C2%B0-40-nic-40.html>.
- Lever, G. (s. f.). *El modelo de precios hedónicos*. Recuperado de <http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAES/PED/Semana4/PreciosHedonicos.pdf>
- Mendieta, J. C., y Perdomo, J. A. (2007). Especificación y estimación de un modelo de precios hedónico espacial para evaluar el impacto de

- Transmilenio sobre el valor de la propiedad en Bogotá. *Documentos CEDE*, 22, 1-44.
- Molina Munevar, O. H., y Bartolo Moscoso, J. A. (2015). *Estudio del valor del suelo de la ciudad de Bogotá, aplicativo web geográfico, estudio de caso localidad Antonio Nariño* (Tesis de pregrado, Universidad Distrital Francisco José de Caldas). Recuperado de <http://repository.udistrital.edu.co/bitstream/11349/2691/1/MOLINA%20MUNEVAR%20Oscar%20Hernan%20BARTOLO%20MOSCOSO%20Julian%20Alejandro.pdf>
- Muñoz, B. (2001). Territorio, movilidad de mano de obra y formación del mercado de trabajo. El pensamiento económico espacial hasta la II Guerra Mundial. *Revista Electrónica de Geografía y Ciencias Sociales*, V(94), 84.
- Nigrinis, M. I. (2008). *El valor del suelo urbano en Bogotá*. Bogotá: Lonja de Propiedad Raíz de Bogotá.
- Palacios, A. (2015). Impacto socio espacial de la implantación de centros comerciales en Bogotá, D.C. *Perspectiva Geográfica*, 20(2), 319-338.
- Perdomo, J. A. (2010). Una propuesta metodológica para estimar cambios sobre el valor de la propiedad: estudio de caso para Bogotá aplicando Socrate Matching y Precios Hedónicos Espaciales. *Lecturas de Economía*, 73, 49-65.
- Retailgence y Camacol. (septiembre-octubre, 2017). Estudio de centros comerciales. *Construnota*, 67. Recuperado de <https://construnota.camacolcundinamarca.co/edicion-67/84-gesti%C3%B3n-gremial/370-estudio-de-centros-comerciales.html>
- Ricardo, D. (2003). *Principios de economía política y tributación* (P. De La Núñez y C. Rodríguez, trads.). Madrid: Ediciones Pirámide.
- Ridker, R. Y Henning, J. (1967) The determinants of residential property values with special reference to air pollution. *The Review of Economics and Statistics*, 4, 246-257.
- Rosen, S. (1974). Hedonic Prices and Implicit Markets: Product Differentiation in Perfect Competition. *Journal of Political Economy*, 82(1), 34-55.

- Santana Viloria, L. y Núñez Camargo, L. (2011). Una aproximación hedónica al efecto de las preferencias por segregación en el precio del suelo urbano en Bogotá. *Equidad y Desarrollo*, 16, 139-162.
- Valbuena, S., Castiblanco, C., y Palacios, M. T. (2009). *Descripción de las metodologías existentes de valoración de compensaciones ambientales y sociales que seas aplicables al contexto colombiano*. Bogotá: Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt.



A história da normatização contábil americana com ênfase na mundial

Rodrigo Antônio Chaves da Silva¹

Recibido: 11 de junho de 2019

Aprobado: 14 de julho de 2019

Silva, R. A. C. da. (2019). A história da normatização contábil americana com ênfase na mundial. *Revista Activos*, 17(2), 45-91. doi: <https://doi.org/10.15332/25005278/5732>

1 Contador; especialista em gestão econômica; professor universitário; perito judicial; ganhador do prêmio internacional da história da Contabilidade prof. Martim Noel Monteiro (2007-2008), do prêmio internacional de contabilidade financeira Luiz Chaves de Almeida (2008-2009-2019) e do prêmio internacional Rogério Fernandes Ferreira (2011); representante único do Brasil no Simpósio Internacional das Fronteiras do Conhecimento Contábil no Peru (julho, 2012) e no Congresso Latino-Americano de Contabilidade na Colômbia (2018), com artigo selecionado para o Congresso Internacional da História da Contabilidade (Ballarat, Austrália, 2015) e para o I Congresso Mundial de Contabilidade Pública (Setúbal, Portugal); participante do Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas (Lisboa, 2015) e do Congresso da Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas (2017-2018), jornadas luso-espanholas (2018); professor visitante da Universidade de Huelva (Espanha), do Instituto Superior de Contabilidade e Administração (Lisboa) e da Universidade Pablo de Olavide (Espanha); cidadão honorário de Raul Soares e de Huancayo, no Peru; membro da Associação Científica Internacional Neopatrimonialista, do clube de Balanced Scorecard da Argentina; acadêmico efetivo imortalizado pela Academia de Ciências, Letras e Artes de Manhauçu e pela Academia Mineira de Ciências Contábeis; autor de 25 livros e mais de 350 artigos técnicos, além de 500 textos na sua página do Facebook e na página Neopatrimonialismo; seus livros publicados pela Juruá Editora podem ser encontrados no site www.juruá.com.br. E-mail: rachavesilva@yahoo.com.br
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6536-0424>

Clasificación JEL: M41, M49

Resumo

O movimento normatizador atual apresenta uma história que nos faz compreender melhor a sua condição. Não se pode absorver o entendimento das regras hodiernas sem uma visão do passado. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é expressar algumas abordagens da história das entidades e dos órgãos de emissão das normas dos Estados Unidos da América, com a hipótese de que tal movimento tenha sido forte para relevar o processo de convergência que estamos vivenciando. Como a normatização está em grande destaque, discutir a sua cronologia é necessário, o que torna este trabalho relevante, sendo um dos poucos a explorar o tema. Portanto, pretende-se explicar o fenômeno das normas internacionais a partir de uma pesquisa exploratória, com fundamentação bibliográfica, por ser assunto inclinado à história da contabilidade.

Palavras-chave: divisão da história da normatização americana; história da normatização americana; efeito na normatização mundial.

La historia de la normatividad contable americana con énfasis en la mundial

Resumen

El movimiento normativo actual presenta una historia que nos hace comprender mejor su condición. No se puede entender las reglas modernas sin una breve visión del pasado. En este sentido, el propósito del trabajo es presentar algunos enfoques de la historia de las entidades y los órganos de emisión de las normas del país americano, con la hipótesis de que tal movimiento haya sido fuerte para relevar el proceso de convergencia que

hemos vivenciado. Como la normatividad está en gran relevancia, discutir su cronología es necesario, lo que vuelve este estudio importante, siendo uno de los pocos que exploran el tema. Por lo tanto, se pretende explicar el fenómeno de las normas internacionales desde una investigación exploratoria, con fundamentación bibliográfica, por ser asunto circunscrito a la historia de la Contabilidad.

Palabras clave: división de la historia de la normatividad americana, historia de la normatividad americana, efecto en la normatividad mundial.

History of the American Accounting Regulation with an Emphasis on Global Regulation

Abstract

The current normative movement has a history that helps us better understand its condition. Modern rules cannot be understood without an overview of the past. In this sense, the purpose of this paper is to introduce some approaches to the history of the entities and bodies that issued the rules of the American country, with the hypothesis that such movement has been strong enough to reveal the process of convergence that we have experienced. As the normativity is of great relevance, it is necessary to discuss its chronology. This gives this study relevance, being one of the few that explores the topic. Therefore, we intend to explain the phenomenon of international regulations from an exploratory research, with a bibliographic basis, as it is a matter limited to the history of accounting.

Keywords: division of the history of American normativity, history of American normativity, effect on normativity across the world.

Introdução

O fenômeno de normatização ou do movimento regulatório que propõe uma linguagem universal dos negócios tem sido discutido a partir de diversas abordagens. Tem sido caracterizado não só no que diz respeito às suas partes — por consequência à sua formação e influência nas empresas —, ora aceito, ora criticado, mas também como resultado de um processo normativo no âmbito nacional e internacional.

Os conteúdos normativos na atualidade, podemos assim dizer, são colocados como conteúdos prontos e, nos muitos ângulos, oferecem disparates diversos; por sua vez, não são produzidos trabalhos de crítica ou análise a esse respeito, muito menos sobre a sua história.

Na verdade, os Estados Unidos foram o país que mais atentou para uma regulação. A história do seu progresso, dentro da contabilidade, merece uma consideração, no entanto são poucos os trabalhos com essa visão, por exemplo os de: Sá (1994a, 1994b, 1997, 2008, 2009, 2010) e de Nepomuceno (2002, 2003, 2004) no Brasil; de Casella (2010) na Argentina; de Ferreira (1981, 1983, 2009a, 2009b, 2010), Cravo (2010) e Cravo, Jesus e Antão (2010) em Portugal.

Portanto, o objetivo deste artigo é tratar sobre a história do movimento de normatização norte-americana em apontamentos gerais e, assim, promover conclusões pela averiguação da sua influência no movimento mundial.

O problema a ser investigado é se a finalidade ética e científica da normatização atende ao seu intento considerando a abordagem histórica. Em outras palavras, se a cronologia e os fatos temporais da normatização produziram algum efeito no movimento mundial e se estiveram ligados a uma evolução do uso da informação contábil em obediência aos princípios. São os questionamentos fundamentais que levaram à realização deste trabalho.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, a qual interage com o aprofundamento da investigação histórica, embasada em referencial bibliográfico, para sustentar os argumentos produzidos.

Como saber o que aconteceu é fundamental para se compreender o presente, podemos afirmar que esta pesquisa histórica se justifica por serem pouquíssimas as inquirições que promoveram igual tratamento. Ainda, como o movimento é relevante, torna-se válida a abordagem, considerando a sua atual influência na linguagem dos negócios, a patamares globalizados ou mundiais.

O artigo se divide em três partes, as quais são fundamentais para compreendermos didaticamente a pesquisa e o desenvolvimento do tema: 1. contexto das normas no âmbito filosófico; 2. divisão das fases da normatização americana; 3. influência do movimento na regularização mundial, observações e conclusões.

O conceito de “normas” e seus objetivos dentro dos princípios da Filosofia

A palavra “norma”, proveniente do latim, expressa o significado de “normal” (Nóbrega, 1959). Portanto, as normas devem vir perseguidas com finalidades normais e com orientações circunspetas sobre os hábitos naturais do ser humano.

Norma, no contexto profissional, nada mais é do que regras sobre as práticas ou os conhecimentos normais que se regulam como padrões e, obviamente, podem se referir a elementos éticos, profissionais e intelectuais.

Existem, pois, normas para a postura comportamental das pessoas, para a formação, para a codificação da prática profissional, para a regulação dos meios para se viver bem e para a sabedoria. Contudo, elas têm uma única base comum de conhecimento filosófico (Teichman e Evans, 2009). O conhecimento é a base da norma, de modo que ela é válida quando se

estabelecem, em concreto, as causas e os efeitos das coisas, atinando as consequências providas da sua aplicação.

No âmbito filosófico, Kant (s/d) expunha que as normas são os efeitos dos princípios, os quais são provenientes de leis. Esclareçamos bem: as leis são teoremas ou máximas que estipulam como um fenômeno deve ocorrer constantemente, em uma determinada situação ou atividade, e as normas são regras que se embasam nos princípios.

Portanto, na filosofia, o termo “lei” por vezes se confunde com “princípio”, como apontava Poincaré (1924) ao assumir a lei da relatividade como “princípio” da relatividade (por isso, temos a lei ou a teoria kantiana igual ao princípio kantiano). Todavia, não se mescla com “norma”, porque esta é uma regra para servir ou orientar uma determinada atividade rotineira.

Sem dúvida, em contabilidade, temos as mesmas convicções, pois existem as *leis* da contabilidade, relativas aos fenômenos patrimoniais; temos os *princípios*, que fomentam a forma de registro, demonstração e pensamento fundamental ou conceitual, e temos as *normas*, que são as regras embasadas nos conceitos (Silva, 2010).

Então, a norma, no aspecto científico e filosófico, é uma regulação ou regras orientadoras, já atestadas pelos princípios e leis da contabilidade, gerados pelas doutrinas ou pelos doutrinadores de nossa ciência.

Por exemplo, se dissermos que, pela teoria doutrinal do personalismo, a pessoa, por mais que se confunda com a empresa, possui nela bens consignados, o que faz diferir a matéria patrimonial da pessoal do proprietário, formando os valores patrimoniais, teremos um conceito definido em teoria que é o da “impessoalidade da coordenação patrimonial”, o que dá origem a um princípio: o da célula social ou o da existência do empreendimento, aquele que denominamos de “entidade”².

2 A palavra “entidade”, no inglês “*entity*”, significa “tudo o que existe”. A concepção de “entidade” como sinônimo de “azienda” ou “empreendimento” é vaga, embora seja assim colocada, sem respeitar o literalismo do vocábulo.

Portanto, os princípios são tirados da teoria, a qual, por sua vez, produz as leis e formam os conceitos básicos, considerados como regras maiores (Sá, 2000). Dessa maneira, normas são orientações para os efeitos da já consagrada tradição doutrinária, a qual aponta a veracidade de nosso conhecimento e de sua expressão, que é a informação.

Assim, a norma, no aspecto científico e filosófico, define-se como regulações ou regras que orientam algumas práticas pelo conhecimento científico. Por sua vez, para ter validade jurídica, deve conter uma axiomática tendência para a moral e, obviamente, para os fundamentos do Estado, constituído, pelo Direito, na harmonia social, além de sólido embasamento nos costumes. Nesse sentido, a norma torna-se vulnerável de se praticar no Brasil, quando a sua expressão foge dos interesses sociais que a deve fundamentar e da lógica dos princípios que lhe deram lastro.

A história do movimento de normatização da contabilidade americana em divisão

As perspectivas diversas que a história da contabilidade comprova apontam os Estados Unidos como país proeminente para o desenvolvimento regulador da contabilidade e para a padronização dos balanços, por motivos até econômicos. Em 1833, com a falência do Banco dos Estados Unidos (Silva, 2007; Levene, 1954), firma-se a necessidade de uma padronização contábil americana que pudesse reter as fraudes, visto que o Banco falira por ações fraudulentas e crimes administrativos, o que fez com que as contas e as ações ou operações de créditos fossem representativas apenas no papel, sem uma realidade palpável, definida pelo ajuste de contas ilícito.

O primeiro motivo para uma padronização era coibir fraudes; o segundo, era conseguir informações que pudessem, com fidedignidade, revelar o valor ou aquilo que se passa nas empresas, sem dissimulações — que não deixam de ser mentiras.

O mercado bancário ou financeiro, segundo Myer (1972), foi o primogênito na emissão das normas, e não foi o mercado de capitais, como muitos poderiam crer.

A divisão do movimento normativo pode ser definida, segundo o nosso ponto de vista, em quatro períodos:

1. de 1895 até 1919 — com a criação de grupos de regulação do mercado financeiro e a crítica acadêmica;
2. de 1919 até 1934 — um período de transição que foi conivente com a Grande Depressão até a criação do Security Exchange Commission (SEC — Comissão de Seguros Mobiliários) e mais grupos de específicos de normatização;
3. de 1934 até 1973 — da emissão dos grupos diversos até a criação do grupo internacional de normas na Inglaterra e do Financial Accounting Standard Board (FASB — Grupo de Normas de Contabilidade), entre outros, e o crescimento do interesse na pesquisa do mercado de valores mobiliários;
4. de 1973 até 2003 — igualmente, pouco depois da criação do International Accounting Standard Committee (IASC — Comitê Internacional de Normas de Contabilidade) e da relevância da normatização de 2003 em diante.

Primeiramente, houve uma grande produção de normas e de grupos para a emissão destas nos Estados Unidos. De maneira geral, não houve movimento semelhante no mundo; no entanto, pelo fato de existirem os mesmos princípios, não quer dizer que eles estejam ladeados de sólidos fundamentos ou que o processo tenha ficado isento de críticas, como todo e qualquer processo praticado pelas mãos humanas — mas isso é outro problema que não iremos aprofundar aqui.

Houve, durante a história da contabilidade no mundo, uma dezena de contratempos e de fatos, contudo não podemos dizer que isso faz a contabilidade americana superior às demais (cada qual tem o seu valor e sua colaboração para a prosperidade social). Veremos, dentro da bibliografia e da história, qual era o comportamento da regulação, dos institutos e de sua possível influência internacional.

As normas do mercado financeiro

O professor Myer (1972) conta, com grandes detalhes, como foi o início da normatização americana e as principais medidas adotadas.

Primeiramente, a cautela adotada por parte dos bancos para que não houvesse fraudes nem a falência das instituições levou à criação da Associação dos Banqueiros do Estado de Nova York, ainda no século XIX. Essa associação tinha o interesse de emitir regras para facilitar o crédito, visto que isso era o problema principal dos bancos que faliam, pois cediam o capital de funcionamento para que se pudesse fazer os empréstimos em detrimento do pagamento dos depositantes, o que comprometia a sua liquidez. O ideal seria ceder dinheiro, que é o estoque do banco, sem comprometer as operações de crédito (Silva, 2008).

O que acontecia com determinada frequência era a concessão de dinheiro sem provas informativas de que a empresa pudesse pagá-lo, embora tais provas pudessem ser encontradas facilmente nos livros de contabilidade e nos balanços.

Portanto, a primeira regra obrigava os banqueiros a solicitarem os balanços; essa norma foi editada em 9 de fevereiro de 1895, quando o conselho executivo da associação decidiu se precaver para proteger as empresas de tal setor.

Depois disso, James G. Cannon, vice-presidente do Quarto Banco de Nova York, dizia que as informações contábeis eram fundamentais para

atestar a capacidade financeira da empresa e imputavam o critério para ceder os empréstimos ao grau de liquidez da empresa. Ele já projetava uma espécie de formulário de bens de ativo como declaração e uma base para a análise (Myer, 1972).

Em 1900, foi emitida a primeira circular com o formulário-padrão para os concedentes de créditos, fornecida pela mesma associação de banqueiros.

Logo, com lugares para os balanços e sua comparação, tal formulário normativo evoluiu em 1906, e foi aconselhado até por Cannon, com a argumentação de que as demonstrações deveriam ser analisadas pelos gerentes de crédito.

Em 1908, William Rosendale promulgava a ideia de que as empresas, para terem liquidez aceitável para conseguir o crédito, deveriam ter um resultado de \$ 2,5 para cada \$ 1,00 de dívida, e os gerentes de crédito consagraram tal suposição.

Entre 1905 e 1911, foram publicadas obras que favoreciam a análise do crédito e do investimento financeiro, como base para as práticas bancárias, e adotadas como normas pelas instituições que aconselhavam seguir alguns padrões, com referência, principalmente, à necessidade do uso do balanço em suas companhias (Masi, 1945).

Os processos de análise evoluíram a partir de 1911, e novas instituições ligadas a reservas federais, para o controle e domínio do mercado financeiro, passaram a surgir, até como reguladoras ou emissoras de normas específicas de contabilidade.

Houve algumas contestações ao critério usado para regular os créditos pelo índice de liquidez padronizado e normativo em 1913. A crítica mais contundente foi realizada pelo autor Snyder, o qual apontava outras condições — como a proporção do negócio e o mercado — como fundamentais para a garantia do dinheiro (Myer, 1972, pp. 28-29).

Em 1914, o Sistema de Reservas Federais regula o uso das demonstrações contábeis, por meio de atos denominados “Atos das Reservas Federais”, aconselhando que os bancos associados pudessem redescontar títulos.

Foi criado, então, em 1916, o Instituto Americano de Contadores, denominado “Accounting Institute American” (AIA), para regular assuntos de contabilidade, de forma direta ou por meio de um comitê (Sá, 2003).

Em 1918, quatro anos depois de sua criação, o Grupo de Reservas Federais emitiu uma norma para a padronização de balanços denominada “Métodos aprovados de preparação de declarações de balanço”, não somente com as normas para elaborar o demonstrativo, mas também com os procedimentos de auditoria, os princípios e a qualidade da estrutura contábil do documento. Dez anos mais tarde, enviou-se o mesmo documento para o American Institute Certified Public Accounting (AICPA — Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), órgão de especialidade contábil do país e de técnica em nossa disciplina ou profissão (Iudícibus, 2000).

Em 1919, o professor Alexander Wall — o primeiro a produzir um ensaio de análise de balanços em 1905 — critica as posições normativas até publicadas por profissionais que regulavam os padrões de balanços, pois essas normas, ainda que com posições embasadas em alguns dos seus trabalhos, não assumiam uma amplitude de consideração, o que faz apelar para uma relatividade dos estudos.

Portanto, o padrão estático do “dois para um” (para cada \$ 1,00 de dívida, a empresa deverá ter no mínimo \$ 2,00) era contestado cientificamente, pois as normas o acolhiam; todavia, muitas empresas tinham condições para que se pudesse considerar tal resultado como normal.

É importante notar que, até então, os interesses normativos e de aconselhamento de grupos eram levados à tona, mesmo em plenos rudimentos, sobre aspectos empresariais ou contábeis, de dose acadêmica, ou seja, assumiam-se resoluções das instituições, mesmo antes de os cientistas atestarem

a veracidade ou fortaleza das aludidas questões, o que nos fornece uma primeira etapa de avaliação da história do movimento no país americano.

O pós-1919 e a continuação da normatização, a Grande Crise de 1929 e a evolução das normas no país

Na primeira fase de normatização (1895-1919), os atos considerados normativos, aqueles emitidos pelos Sistema de Reservas Federais ou pelo Grupo de Reservas Federais, sobre demonstrações, contas e princípios, culminaram, em 1918, num panfleto denominado “Métodos aprovados de preparação de declaração de balanços”.

O uso dos balanços tinha o fim de análise. No entanto, esse processo tecnológico da contabilidade necessitava de uma relatividade científica e de fundamentos sólidos de conhecimentos — que ainda não havia, pois se encontrava em fase embrionária —, o que consistiu na base da crítica acadêmica de Alexander Wall em 1919.

O imediatismo em tornar as coisas práticas e a necessidade de uso dessas atividades nas operações financeiras fizeram os grupos emitirem as primeiras regras, sem uma posição acadêmica forte.

Embora não possamos identificar a autoria do panfleto, em 1929, ele foi enviado ao AICPA, o qual procedeu a três edições com base no mesmo documento e, ainda, procurou consolidar melhor os conceitos da técnica contábil até então destacados.

Myer (1972) nos conta que um grupo de terminologia no AICPA fez um relatório preliminar em 1931. Contudo, não sabemos se foi o Accounting Principles Board (APB — Grupo de Princípios de Contabilidade) ou outro criado com tais intenções (Silva, 2009).

Surgiram várias obras sobre a contabilidade naquele tempo, na sua parte informativa e analítica, a se destacar a obra de Bliss editada em 1923, denominada “*Financial and Operating Ratios in Management*” (*Informando e operando quocientes em Administração*), que apresenta diversos padrões de comportamento numérico das empresas; em 1924, a de Gilman, denominada “*Principles of Accounting*” (*Princípios de Contabilidade*), com grandes colaborações ao processo de definição de nossa disciplina no país norte-americano (Masi, 1945).

Tudo leva a crer que a parte experimental da escolha dos dados de análise estava evoluindo para o processo de conhecimento dos consultores patrimoniais. Ao passo que a definição de princípios da parte de Littleton, Patton, Kester e outros também começava a se desenvolver e a criar um tom mais apurado dentro da contabilidade (Silva, 2007).

Com relação à normatização e aos grupos, foi criado o comitê de cooperação com os banqueiros que trabalhavam junto com a empresa Roberto Morris Associates (um escritório para serviços no mercado financeiro) na tentativa de uniformar as instituições bancárias, seus interesses e a profissão contábil. Esse comitê de cooperação trabalhou junto com o comitê de lista de ações da Bolsa, na intenção de providenciar as possibilidades de padronização da estrutura das demonstrações, de modo que elas pudessem dar informações satisfatórias aos investidores de tal mercado.

Aqui, os grupos de emanção de normas começam a sair do foco no mercado financeiro para o mercado de ações, com a parceria firmada entre os institutos que operavam nesse mercado, para uniformizar as informações contábeis. É como se houvesse uma derivação contínua da necessidade de se informar adequadamente na Bolsa, com a proveniência das informações do mercado financeiro.

Myer (1972) nos conta como se demonstrava o uso das informações contábeis naquele tempo:

Apesar de que nos meados de 1920 já se tivesse feito muito progresso no desenvolvimento de melhores declarações financeiras, tornou-se evidente, para os investidores, que de nenhuma valia seriam os aprimoramentos da técnica contábil enquanto as grandes empresas continuassem a obscurecer intencionalmente as informações de suas declarações publicadas. As empresas argumentavam que esta era uma política necessária para ocultar dos concorrentes os dados vitais sobre a empresa. Para o investidor, entretanto, parecia justo que ele tivesse dados corretos a respeito de uma empresa na qual ele tinha investido ou pretendia investir o seu dinheiro. (p. 31)

Mesmo com os grupos formados nas parcerias dos institutos bancários e contábeis, junto com os demais do mercado de capitais, ainda havia práticas obscuras que influenciavam a fidedignidade das informações, como nos conta o mestre acima citado.

Em 1926, Ripley, em publicação polêmica, denunciou a tática de empresas grandes em manipular informações moldadas para os acionistas; o autor, com uma riqueza de detalhes, apontava as principais manobras, com citação até de empreendimentos importantes. No mesmo ano, a Bolsa de Valores de Nova York (Nyse) passou a exigir relatórios contábeis fundamentais sem o parecer da auditoria (Hendriksen e van Breda, 1999). Tais acontecimentos viriam a produzir uma instituição disposta a fiscalizar tal mercado e tais práticas, que era a SEC depois da Grande Depressão.

Em 1929, houve a Grande Depressão e a crise mundial, causadas igualmente pelas demonstrações mentirosas dos balanços e pelas ações fraudulentas, além do excesso de produção econômica pronto a escoar. Nessa época, surgiu o conceito de “princípios geralmente aceitos” por parte do AICPA (Franco, 1988).

O dinheiro que se achava no papel sem materialidade suficiente foi um dos fatores da crise, fazendo o pulmão econômico do mundo parar de respirar por um instante, num colapso ou distúrbio que influenciou a queda da economia mundial. Em realidade, o papel que representava os valores existia sem uma riqueza real; contas e ações sem valor palpável,

sem controle e fiscalização no mercado pertinente. Nesse contexto, a falta de padronização dos balanços e das contas foi a primeira justificativa de normatização oficial, embora a Comissão de Segurança dos Títulos tivesse sido criada para fiscalizar e promover a regulação.

Sabia-se que, “à época, as empresas foram duramente criticadas pelo papel que se julga terem desempenhado” e que a culpa estava “no fato de que os próprios contadores ainda não foram capazes de estabelecer algumas regras padronizadas” (Hendriksen e van Breda, 1999, pp. 57-58), apesar de já existirem institutos com tal finalidade.

Nesse período, Hoxsey, assistente do comitê de empresas registradas na Nyse, denominado “New York Stock Exchange” (Central de Corretagem de Estoque de Ações de Nova York), precisou de amparo de auditores, sendo George May, pertencente à Price Waterhouse³, um dos primeiros a lhe oferecer tal assessoria, que foi concretizada em 1930 (um ano depois da Grande Depressão).

Depois, May se desliga da Price Waterhouse e cria um próprio escritório para si, especializado na área de auditoria, fazendo um acordo entre o AIA e a New York Stock Exchange sobre a direção de Hoxsey. Então, após a crise, ele fica encarregado de guiar uma comissão de pronunciamentos contábeis: o Committee on Accounting Procedures (CPA — Comitê de Pronunciamentos Contábeis), criado pelo AIA.

Em 1931, foi feita a lei que criou a SEC para substituir a Federal Trade Commission (Comissão de Comércio Federal), o que tornou o terreno para a atuação de outros grupos mais fértil. Em 1933, passa a existir a obrigatoriedade de balanços auditados e, em 1934, a SEC passa a atuar.

O crescimento dos grupos de regulação e o estabelecimento das normas interessavam principalmente ao mercado de capitais, juntamente com a

3 Literalmente, traduzido como “Casa do preço da água”. É uma das cinco grandes empresas multinacionais de auditoria que atuou no século xx.

presença das grandes empresas de auditoria, porque, para haver negociações em bolsa, eram necessários os pareceres de auditores.

Em 1932, o próprio AICPA, em um trabalho denominado “Professional Standards” (Normas profissionais), comentava que tinha feito recomendações à Nyse, o que viria a ser praticado em 1934 e culminado num programa de pesquisa denominado “Accounting Research Bulletins” (Boletins de pesquisa contábil), publicado por comitês sob sua responsabilidade (que seriam dois básicos: o de princípios e o de pesquisa contábil).

No mesmo ano de início da atuação da SEC, houve uma lei de comércio de títulos que exigia padrões ou uma estrutura específica para os relatórios contábeis. Assim, obrigava as empresas que tivessem títulos na bolsa a seguirem uma estrutura para os seus demonstrativos.

A mesma Comissão de Títulos e Bolsa — que trabalhou junto com a Robert Morris Associates e com a comissão dos banqueiros — preconizou a obediência de algumas normas para se adequar à exigência da lei.

Myer (1972) reproduz o primeiro relatório da comissão, nos seguintes trechos:

A comissão não julga a solidez de um título. A diretriz básica é informar ao investidor os fatos relativos aos títulos a serem oferecidos à venda no comércio interestadual e internacional e sua meta é colocar frente ao investidor informações verdadeiras. (p. 32)

Mesmo a comissão dizendo que não se deve julgar um título — muito embora lhe interessassem informações verdadeiras —, há algum sintoma contraditório, com neutralidade que ousa transparecer.

Se o escopo é atingir informações verdadeiras, a qualidade destas deve ser prerrogativa básica; portanto, a sua solidez é parte dessa qualificação. Assim, não existe informação verdadeira sem qualidade e, obviamente, sem o julgamento da referida.

Um ano depois da criação da SEC, passaram a existir novos grupos profissionais e institutos que se imputavam como elaboradores de princípios. Havia, antes, o aviso do perigo em manter informações não fidedignas, por isso a necessidade da criação de grupos para regular o mercado com as normas.

Nesse processo, passou a haver uma interferência para o estudo do mercado de capitais. As ações eram negociadas em bolsa, e os balanços e as contas — informes de nossa disciplina — eram utilizados largamente para o processo de negociação de ações.

Logo, na década de 1950, culminou-se a tendência positiva na economia, que foi absorvida até pelos grupos que diziam ter sumo interesse na “informação do mercado de capitais”, embora isso fosse objeto da economia, e não da contabilidade.

No mesmo ano que Friedman publicava *The Methodology of Economics Positive* (*A metodologia da economia positiva*), houve uma tentativa de voltar a prática contábil e sua vertente ligada ao mercado de capitais para a ciência da Economia (Bilas, 1976). Contudo, Watts e Zimmerman, no final da década de 1980, apropriaram-se disso para a contabilidade, com uma ausência de lógica entre a metodologia e o positivismo contábil (Silva, 2009, p. 221).

O estudo econômico voltado para o mercado de capitais e o interesse dos grupos normativos em regular esse mercado, do qual os balanços eram peças fundamentais, criaram uma cópia da metodologia econômica para a contabilidade como se esta fosse doutrina.

Um período de transição dos grupos e dos produtos normativos, de 1935 a 1973

No terceiro período da história da normatização americana, cresce o número de grupos e de suas respectivas emissões sobre as normas de contabilidade.

Ora em vez, existiram boletins, conteúdos, panfletos de basicamente três grupos, como veremos com mais detalhes. Houve uma tendência para a contabilidade como informação, devido à política de regulação dos órgãos, atrelada ao mercado de capitais, pois a Bolsa era o principal meio de negociação e crescimento das empresas americanas. O mercado de capitais, como usa constantemente a informação contábil, passou a ser o campo mais observado de entendimento da “informação contábil”.

Nesse intervalo, a conceituação, até dogmática, de “contabilidade como sistema de informação” ou com sua prática restrita às informações para os usuários se tornou popular e entrou em voga, até porque não havia outro interesse, senão o de normatizar e de prescrever como deveria ser a informação contábil e o que ela deveria relatar.

Em 1935, por uma transformação da Associação Americana de Professores de Contabilidade, surgia a American Accounting Association (AAA — Associação dos Contadores Americanos), a qual tinha interesse de produzir princípios. Em 1936, havia publicado um trabalho denominado “*Um pronunciamento experimental de princípios em que se baseiam as demonstrações contábeis das empresas*” (Franco, 1988). Essa mesma instituição passou a produzir princípios de 1936 a 1965, depois culminando na *Accounting Review* (*Revista de Contabilidade*), com singular aceitação.

Da parte do AICPA, a comissão era o APB e o Accounting Research Board (ARB — Comitê de Pesquisas Contábeis), ambos produziam boletins ora de regras de contabilidade, ora de pesquisas contábeis.

De 1939 até 1953, o APB publicou os *Accounting Research Bulletins* (*Boletins de pesquisa contábil*). Havia também, desse grupo, os APB Statements (*Declarações do APB*) e os *Accounting Research Study* (*Estudos de pesquisa contábil*), com base no trabalho do escritor Maurice Moonitz, que serviu de alicerce para muitas obras de contabilidade (Iudícibus, 2000).

Da parte do CPA, sob a liderança de George May, foram emitidos, de 1936 até 1959, cerca de 50 boletins de pesquisa contábil (com o mesmo nome da outra comissão) e, ainda, quatro trabalhos de terminologia (*Accounting Terminology Bulletins — Boletins de terminologia contábil*).

Existiu, portanto, uma forte influência do AICPA com o APB e o ARB a partir de 1939, com os boletins de pesquisa contábil, e do AIA com o CPA a partir de 1936, que publicaram os mesmos documentos normativos até a década de 1950 (Paulo, 2002).

Hoxsey, presidente da organização que lidava com os títulos listados na Nyse, porém, pressionou o AIA para regras mais rigorosas, o qual, sob a presidência de May, passava a emití-las. Exemplos dessas regras eram que o lucro não deveria ser reconhecido antes da venda; que as despesas deveriam ser lançadas na demonstração de resultado; que os lucros de uma empresa antes de ela ser comprada seriam dela e que os dividendos representavam dívidas (Hendriksen e van Breda, 1999).

Naquela época, esse tom de normatização era considerado insignificante por parte de inúmeros profissionais, membros do AICPA, como Byrne, que argumentavam que as normas deveriam ser obedientes a princípios, os quais são verdades fundamentais.

Os próprios Hendriksen e van Breda (1999) contam que May, em realidade, defendia uma liberdade às próprias empresas, e que estas poderiam decidir em matéria de contabilidade, mesmo sendo ele presidente de uma das mais importantes comissões de normas. May falava em tom estranho e, por mais incrível que possa parecer, o AICPA adotou as suas definições editadas antes da década de 1940 — fato esse surpreendente.

Na mesma ocasião, Paton e Littleton publicam uma obra denominada “*An Introduction to Corporate Accounting Standards*” (*Uma introdução para a corporação de normas contábeis*), como se fosse um manifesto.

A liderança de May durou até 1953, no mesmo período que o APB parou de emitir boletins normativos. Sua substituição por James Dohr levou à emissão de boletins de 1955 a 1957 voltados às práticas de contabilidade e à regulação do mercado de capitais, que em muito influenciou a SEC (Sá, 2003).

O AAA tentou reformular princípios nesse ínterim, com o objetivo de fazer com que eles fossem adaptados a normas ou convenções em 1957.

Foi produzido o AICPA Special Committee Program (Programa do Comitê Especial do AICPA), com o interesse de produzir uma estrutura de princípios para a informação contábil de modo mais organizado, com a publicação do *Estudos de pesquisa de contabilidade* (que já nos referimos), com base em dois autores: Maurice Moonitz e Robert Sprouse.

Em 1959, o AICPA promoveu uma estrutura básica sobre os princípios de contabilidade “geralmente aceitos”, nos quais havia quatro tipos de quesitos: 1. postulados básicos; 2. princípios gerais; 3. fixação de regras para a aplicação de princípios; 4. realização de pesquisas permanentes sobre estes (Franco, 1988). Mais tarde, houve uma reorganização desse instituto com o fim de estabelecer os princípios gerais — embora fossem emitidas diversas normas sobre eles.

Um estudo interessante em 1961, de Pauls Grady, o *Handbook of Modern Accounting* (*Cadernos da Contabilidade moderna*), apontava uma interpretação das elaborações do AICPA dos seus boletins de pesquisa contábil. Nesse documento, Grady dizia que as regras do AICPA e de seus comitês regulavam apenas a escrituração dos fatos, como podemos traduzir alguns:

Objetivo A — Contabilizar vendas, recebimentos, receitas, custos de vendas, despesas, ganhos e perdas [...]

Princípio A-1 — Vendas e receitas não devem ser antecipadas ou sobre ou subavaliados de forma relevante [...]

Princípio B-1 — Quando houver duas ou mais classes de ações, contabilizar o capital investido em cada tipo e revelar os direitos e preferências nos dividendos [...]

Objetivo c — Contabilizar os ativos investidos na empresa pelos acionistas [...]

Princípio c-1 — Itens classificados como ativos circulantes não devem ser mantidos a valores superiores em que razoavelmente possam ser realizados dentro do ciclo operacional normal da atividade em particular [...] (Franco, 1988, p. 286)

Embora fossem aceitas por todos esses argumentos como iguais a princípios, podemos dizer que são apenas regras de práticas rotineiras. Por exemplo, contabilizar vendas ou determinar o valor da conta não é o princípio, é uma prática comum; o princípio da mensuração do valor e do reconhecimento da competência sim formam princípios gerais dessas atividades lastreadas em classificação e conceitos.

Esse texto foi aceito por todos como fundamental para a prática, porém existem itens que impregnam alguma ausência de definição clara ou, ainda, misturam conceitos (no caso do princípio A-1, encontra-se “contabilizar ‘vendas’ e ‘receitas’” e seria melhor dizer “receita” somente, porque este é o fenômeno geral, sem diferenciação do tipo, que é a “venda”, até porque dá para entender a diferença dos dois fatos).

Grady aceitou esses termos do AICPA. Embora argumentasse que eram restritos à contabilização, sem serem princípios, recomendava a sua aplicação quando pregava que os princípios deveriam ser:

1. Práticas comumente encontradas em negócios.
2. As exigências e pontos-de-vista das Bolsas de Valores, como líderes na comunidade financeira.
3. Os sistemas uniformes de contas e regras contábeis das comissões reguladoras.
4. Os regulamentos e opiniões contábeis da SEC [...]
5. Opiniões publicadas pelas comissões do AICPA [...] (Franco, 1988, p. 285)

Portanto, mesmo reconhecendo que os boletins emitidos pelas comissões do AICPA não eram princípios, referia que, para reconhecê-los, deveria existir a emanção do mesmo grupo, ou seja, é como se disséssemos que não deveríamos seguir a lei, mas sim o Estado, o que gera uma dicotomia evidente, já que quem faz a lei é o Estado.

Em 1969, publicou-se o *CPA Handbook (Cadernos do CPA)*, que continha os princípios que deveriam ser encarados segundo vários pontos de vista e poderiam ser considerados como “regras do comportamento humano, adotadas pelo homem” (Franco, 1988, p. 290).

Depois, no mesmo caderno, falava-se dos pressupostos básicos, entendidos como o que se supõe antecipadamente:

A empresa considerada como uma unidade contábil, é independente de seus proprietários.

A continuidade da empresa como unidade.

As variações do poder aquisitivo da unidade monetária não são importantes.

As operações podem dividir-se em períodos contábeis para fins de informação e alocação de suas receitas e seus gastos.

A política contábil deve ser conservadora.

A contabilidade deve basear-se no custo. (Franco, 1988, p. 290)

Todavia, aqui já era apontada a noção da evidência do custo histórico e da uniformidade, além da refutação das variações do poder aquisitivo como fundamentais para a informação contábil, sendo que estas últimas, quando jogadas no balanço, poderiam deturpá-lo. Isso porque as variações são importantes, mas não podem ser colocados índices fictícios em contas na tentativa de atualizar o valor.

Embora houvesse um ar de princípios nos argumentos desse caderno, ele era concebido como pressuposto, ou seja, sem uma “firme certeza”. Alguns desses pressupostos são, em realidade, bases fundamentais; outros, devido à maneira pela qual são expostos, impregnam uma dificuldade de interpretação: por exemplo, como entender “a continuidade” como “unidade”, já que aquela é, em verdade, uma fenomenologia, um conceito fundamental, portanto não “unidade”.

Na década de 1960, foi produzido um sistema de princípios e convenções com base em diversos autores também acadêmicos como Finney, Miller, Mattesich, Chambers, Goldberg, Anthony, com uma estrutura semelhante à apresentada hoje no Brasil nos cursos de teoria da contabilidade (Iudícibus, 2000). Ao mesmo tempo, o AICPA tentava manter um nível regular de emissão desses princípios e de normas ou boletins de regulação, com alguns trechos semelhantes. Assim, esse instituto era um dos mais responsáveis pela emissão de normas, apesar dos demais — AAA e AIA —, até 1973, com a criação do FASB, o qual publicou os boletins com escrita símile.

O quarto período da história da normatização americana e a presença de grupos internacionais de normatização

O ano de 1972 foi marcante para a história geral da normatização com embasamento americano. Nessa data, mais de 80 países criaram o IASC, no âmbito do X Congresso Internacional de Contadores, com influência, ainda hoje, na regulação de muitos países.

Um ano depois, surge o FASB. Nesse contexto, os comitês do AICPA passaram a ser responsabilidade do FASB, que usava os boletins para uma revisão do seu conteúdo.

O AICPA procurou igualmente reformular 42 boletins seus e publicou uma série de documentos normativos denominados “opiniões”, “pronunciamentos” e “interpretações contábeis”. No entanto, é nítido verificar que “muitos boletins publicados foram anteriormente alterados, substituídos ou cancelados, à medida que as condições afetavam a sua utilidade” (Franco, 1988, p. 294). Ainda, como muitos dos boletins dos grupos mencionados eram atestados como opiniões ou pressupostos, no caráter de “básicos”, sua validade era questionada, e seu conteúdo era sujeito às mudanças diversas devido à debilidade dos seus fundamentos, já que não contavam com a imutabilidade ou a constância no tempo como os princípios científicos, considerados verdades fundamentais ou macrorregulações.

Enfatiza-se que, se houvesse uma qualidade aceitável em tais regras, não haveria a “troca” ou a “alteração substitutiva” dos mesmos documentos, pois não se pode ter coisa verdadeira e sólida que se altere a toda hora, ainda em nível de conceito elementar. Se aconteceram essas alterações constantes, é porque o conteúdo era contestável na prática e na teoria, ou melhor, na ciência, exigindo permutações frequentes, tal como um escritor que se gaba por escrever algo certo, mas, em realidade, registra as letras erradamente; logo, deve alterar constantemente o seu texto. Portanto, houve tentativa de melhoramento; por isso, pouco depois da criação do grupo internacional, criou-se o FASB.

A APB do AICPA, em realidade, foi substituída pela FASB, que gozava de um prestígio incomum, sendo o mais importante órgão de regulação dos Estados Unidos e com mais autoridade naquela época que o próprio IASC.

Já em 1975, o AICPA publicava um estudo intitulado “Professional Accounting in 30 Countries” (*A profissão contábil em 30 países*), cuja primeira edição era de 1964, com apenas 25 países; apresentava conteúdo semelhante ao do IASC.

O FASB começava a produzir uma série de conceitos de contabilidade, numa proposta de modernização dos anteriores boletins emitidos pelo APB e pelo AICPA. Nesses novos documentos normativos, existe a indicação de características da informação contábil, entre outras definições mais. Logo, há uma supremacia desse instituto nas normas de contabilidade, no país americano, com poucas discordâncias em termos básicos com o IASC, todavia com uma semelhança verossímil na estrutura, com a diferença especial de ser uma organização mantida pelo governo.

Ao mesmo tempo que a normatização tinha chegado a topos mundiais, com nítidos exemplos da luta americana e dos diversos fenômenos de regulação evidentes em sua história, a Organização das Nações Unidas (ONU) procurava manter uma cadeira referente às normatizações de empresas. A comissão de informação que a ONU utilizava para entender e promover regulações sobre as normas contábeis, também com relevância internacional, é hoje conhecida como “International Standards Accounting Report” (ISAR — Audiência ou Relatório Internacional de Normas de Contabilidade) e constituía uma cadeira relacionada às empresas, por ser o estudo dessas células econômicas motivo de direito social (Franco, 1999).

Havia uma comissão brasileira representada por Antonio Lopes de Sá, em meados da década de 1970, o qual, na primeira posição discursiva, discordou dos 39 itens das então normas emanadas pelo instituto, com todas as fundamentações em doutrina, o que levou à sua consagração. Por motivos diversos, o mestre mineiro deixava a comissão para então ser substituído pelo professor Hamilton Parma, que produziu colaborações, discordâncias, posições e interpretações que eram publicadas em relato de audiência, em pequenos cadernos denominados “*Blue Books*” (*Livros azuis*), em vários fascículos, alguns destes disponíveis na biblioteca do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG).

Essa instituição da ONU era composta de 36 membros, com representações por continentes e países, e com trocas aferidas por sorteio, além de os aludidos pertencerem a inúmeras academias e escolas de contabilidade. No início da década de 1980, o grupo foi reduzido a menos de 20 pessoas.

Primeiramente, as reuniões aconteciam na Inglaterra, depois, numa sede da ONU em Nova York; quem representava o país tinha o visto da embaixada e era custeado em suas despesas pelo departamento fazendário (de uma forma excêntrica, mas o era).

As reuniões (segundo os próprios relatos do professor Parma feitos a nós diretamente em conversa pessoal) tinham uma organização invejável e com um curso de horas laboriosas. Nelas, discutiam-se os temas de contabilidade para a regulação e a normatização, todos com direito a voto; eram realizados discursos, registros de concordância ou discordância e relatos, em formas de pareceres assinados pelos participantes. As reuniões eram democráticas, e a presença da academia, evidente, o que fez com que se tivesse um prol mais efetivo em torno de “verdadeiras” normas de contabilidade. Contudo, houve, aos poucos, a retirada dos acadêmicos da escola tradicional, da europeia e da latina, para se manterem apenas acadêmicos adeptos ao sistema anglo-saxônico.

Mesmo com a criação do grupo internacional IASC, do órgão da ONU e do FASB, inúmeras fraudes aconteceram em meados da década de 1970. Entre 1974 e 1978, devido a essa situação, houve uma manifestação em todo o país norte-americano.

No íterim dos escândalos, o FASB tentava manter a sua missão, mas quase sem efeitos; a SEC se mostrava muito tímida nesse sentido, e as empresas fortes, por sua vez, fechavam e demonstravam a sua fraqueza com contas podres, o que, no início, fez o Ministério Público e o Senado do país tomarem providências. Houve, portanto, uma comissão parlamentar de inquérito para apurar os acontecidos de maneira analítica e profunda.

O senador Lee Matcaff foi a cabeça dessa comissão parlamentar de inquérito, que deu origem à obra *The Stablishment Accounting (O conluio contábil)*, a qual tratava da descoberta e denúncia de um acordo entre as grandes empresas de auditoria, dos grupos de normatização e dos monopólios, para emitirem regras ou manterem uma contabilidade que se fizesse ao múnus de “porcaria” (como concluía o inquérito).

Havia enormes celeumas no uso da contabilidade e forte alargamento para uma prática empírica sem convicções adequadas ou sem princípios científicos. Segundo o documento da comissão, tal condição política era pressionada pelas multinacionais de auditoria, as quais recebiam forte pressão dos grupos (Sá, 2003; Parma, 2002).

Ou seja, as próprias entidades reguladoras, com a finalidade de emitirem as normas que pudessem reger a prática contábil, pertenciam ao acordo ilícito e prejudicial, que fomentava uma enorme máfia que envolvia as multinacionais de auditoria e as grandes empresas, com acordos milionários, para manipular regras que pudessem beneficiar os balanços, com a criação da expressão “*windows dressing*” (“*janelas enfeitadas*”). Isso fez com que a base da escola americana nesses grupos fosse até denominada de “fortuita” ou “acidental”, devido a esses efeitos (Parma, 2002).

Graças à intervenção do professor Parma, alguns exemplares foram remetidos ao Brasil: um dos exemplares tinha sido destinado ao professor Sá (que somente participou da primeira reunião e foi substituído por Parma); um se encontra na biblioteca do CRCMG; outros ficaram para a Receita Federal e outros foram distribuídos como presente.

Após essa comissão ter concluído e com o intuito de avançar no campo da pesquisa, houve esforços de acadêmicos na crítica, como o professor Stephen Zeff, sobre a qualidade das normas, e o professor Abraham Brilloy, com uma obra denominada “*More Debits than Credits*” (*Mais débitos que créditos*), na ironia do uso da contabilidade em seu país. Por sua vez, o Senado não prosseguiu suas pesquisas pelo falecimento do presidente — e seu autor — da comissão.

De todos os modos, entendemos que o esforço para uma normatização internacional palpável passa a surgir por essa comissão da ONU e pela criação do grupo internacional, com a influência americana. O reflexo de tal grupo era um efeito do então IASC e do International Accounting Standards Board (IASB — Grupo Internacional de Normas Contábeis), no entanto o processo passou a ser consolidado por somente 14 pessoas no

grupo internacional. Ao menos, parecia haver essa distinção com respeito aos acadêmicos tradicionais e da doutrina europeia e latina, embora hoje isso não possa se afirmar.

O FASB, mesmo sendo um dos institutos mais respeitados do mundo, também cede influência ao IASC, que se tornou um *trust* (monopólio), do qual fazem parte o IASB, com 14 membros (entre eles, em 2008, entra Pedro Malan) e o International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC — Comitê Internacional de Interpretação e Relatos de Contabilidade), principalmente (Silva, 2009).

Ambos elaboram as normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e as International Financial Reporting Standards (IFRS — Normas e Relatórios Internacionais de Contabilidade), que hoje influenciam todo o mundo.

Com isso, finaliza-se um dos capítulos da história da normatização americana, sobre a qual já apontamos alguma relação com o movimento internacional.

O período de normatização internacional e a relação com o movimento americano

Com a criação do FASB em 1973, o CPA é substituído; portanto, o AICPA deixa de ter uma relação direta com a normatização americana. Podemos dizer, no entanto, que o antigo CPA, o FASB e o AICPA, junto com os demais grupos, teriam que acolher exposições feitas pelo IASC a partir de 1972, já que este fazia o jus de grupo internacional.

Embora exista o nacionalismo supremo dos americanos, o FASB é a autoridade mais confiável para os seguidores das normas de contabilidade; todavia, a influência do comitê internacional se faz prevalecer em alguns momentos. O principal objetivo de regular os princípios de contabilidade e produzir normas no país americano resultou, em forma, no comitê internacional de normas.

Ao mesmo tempo, a ONU tinha uma comissão para tais assuntos, da qual fizeram parte Antonio Lopes de Sá e Hamilton Parma⁴. No IASC, tivemos de início a presença de Pedro Malan, economista que foi ministro da fazenda, mas que, para assumir o cargo, apropriou-se de uma bagagem de contabilidade num curto tempo (Silva, 2009). O mesmo instituto internacional, no começo de sua atividade, admitiu conceitos já expostos pelo FASB, que eram o da entidade e o da continuidade, e os incluiu como postulados de igual nome (Franco, 1988).

Desde a década de 1950, o AICPA percebia que havia divergências nas práticas contábeis adotadas, e isso era nítido nos outros países, como ficou demonstrado em outra série de trabalhos na década de 1970. Por sua vez, o IASC procurava manter a sua missão na década de 1980 com a edição das normas que deveriam ser aplicadas no âmbito mundial. Isso culminou, no início da década, em 24 normas internacionais relacionadas a assuntos diversos, algumas das quais foram reproduzidas por Franco (1988):

- 1 — Divulgação das políticas contábeis
- 3 — Demonstrações Financeiras consolidadas
- 4 — Contabilização da Depreciação
- 5 — Informações a serem divulgadas nas Demonstrações Financeiras
- 11 — Contabilização dos Contratos de Construção
- 12 — Contabilização do Imposto de Renda
- 15 — Informações que refletem os Efeitos das Mudanças de Preços

4 Bem antes, havia um grupo na Europa motivado por acadêmicos na tentativa de padronização internacional, do qual fez parte o mestre mineiro e Alberto Almada Rodrigues; contudo, Sá fizera o primeiro ensaio de padronização em 1953, na sua obra *Princípios e Preceitos de Contabilidade Industrial*, ao final com um apêndice.

16 — Contabilização do Ativo Imobilizado

17 — Contabilização dos Arrendamentos (leases)

23 — Capitalização dos Encargos Financeiros. (p. 310)

Entre as regras estabelecidas em 1982, uma interessante sobre o arrendamento tinha uma excêntrica recomendação, a de se colocar os contratos de *leasings* operacionais como ativo:

44. Os ativos detidos em locações operacionais devem ser reconhecidos como ativo fixo tangível no balanço dos locadores.

45. Numa locação operacional, os riscos e recompensas inerentes à posse de um ativo permanecem com o locador. Por isso, o ativo é tratado pelo locador como um ativo depreciável. (IASB, 2010, s/p, numa primeira versão em 1982)

Na década de 1980 e 1990, vemos muitos registros das fortes influências de grupos com suas emanções, mas a importância para o tratamento dessas normas era quase imperceptível. O número da regra foi conservado e ela é considerada ainda hoje, com poucas reformulações, orientadora das operações dessa natureza.

Começa, no Brasil, mais detidamente na década de 1990 (com as brigas de estabelecimento de inflação nos balanços e seguimento de normas), um movimento literário de abordagem, seja ela de crítica, seja de descrição da natureza dessas normas.

Os adeptos da cultura anglo-saxônica discutiam muito pouco sobre tais assuntos, embora fosse clara a sua tentativa de colocar o padrão americano, absorvido pelo Comitê Internacional, como cânon da contabilidade do Brasil. Nessa tentativa, havia a elaboração dos princípios aos moldes das emanções dos grupos dentro das matérias de teoria da contabilidade, apegando-se ao “utilitarismo” como escudo e refutando, até com radicalismo,

as demais posições doutrinárias de nosso saber (que não eram normativas, mas, base para as tais).

Essa maneira de pensar a contabilidade, de alguma forma, influenciava o mundo acadêmico brasileiro e é praticada ainda hoje nos institutos universitários de maior celebridade do país, que detêm a maior parte dos investimentos públicos em pesquisa também.

Assim, nos textos da teoria contábil, havia a sobressalente posição normativa voltada aos princípios, na defesa máxima da finalidade da informação da contabilidade, como se fosse a exclusiva em nossa ciência, até com sensível crítica às demais doutrinas latinas e europeias de contabilidade (com um rigor irônico e de taxação). Dessa maneira, na década de 1990, havia já um terreno fértil para tais perspectivas, com a participação da crítica de diversos catedráticos na defesa do sistema anglo-saxônico ou na oposição a ele.

Todavia, com o tempo, em 2002 e 2003, uma onda de fraude ocorreu nos Estados Unidos, com o envolvimento de mais de 25 grandes empresas, algumas, inclusive, dominavam grupos brasileiros. Isso fez com que se repensasse o sistema de normatização adotado no Brasil como modelo até de teoria contábil (embora as normas e princípios fossem “emanações” da teoria, e não o corpo desta). Nesse contexto, a Academia Brasileira de Ciências Contábeis fez um manifesto, pela mão do seu então presidente Antonio Lopes de Sá, no qual isentava a contabilidade científica da sua manipulação especulativa — a causa maior para as fraudes. Além dele, outros acadêmicos faziam inúmeras manifestações sobre o acontecido.

Em 2003, passava a existir, nos Estados Unidos, a Lei Sarbanes-Oxley⁵ para punir os crimes contábeis e fiscais por parte do Senado e tentar refrear tal movimento. No mesmo ano, no Brasil, ficava evidente que as considerações da contabilidade deveriam observar a americana e, em especial, a do IASB (Iudícibus, 2003a); além disso, já se pensava em ter um Comitê de

5 A lei leva esse nome devido aos seus dois autores senadores.

Pronunciamentos Contábeis (CPC) que auxiliasse no processo de padronização (Iudícibus, 2003b).

Em 2004, como ocorreu em outros países, no Brasil, houve a necessidade clara de impor um padrão contábil americano, ligado à estrutura do IASB, com referência à do FASB, até em obras de teoria da Contabilidade. Todavia, com a crise americana, as normas não conseguiram cercear as contas falsas, as manipulações, as dissimulações, as simulações e as fraudes. Portanto, passou-se a se atentar para o processo internacional e para o IASB, cuja abordagem era carente de um vigor maior, por ser extremamente tímida.

Nesse contexto de história americana e no sentido de normatização, o IASB se sobrevalia como uma solução para a questão normativa e, por determinismo, o mesmo grupo comentava que antes não se destacava fortemente, porque estava estudando as práticas de cada nação. Contudo, em 2003, veio estrategicamente se ostentar (embora antes não houvesse alguma menção dessa “estratégia”, como saber que, exatamente nesse ano, haveria tais fraudes que cumulassem na busca de uma solução que fosse a panaceia para os problemas regulatórios ou normativos?).

No frenesi regulatório, as normas — pouco mais de 40 — saíam e eram seguidas quase à risca, o que não segurou uma fraude crescente em 2007, final do reflexo de 2003.

Mesmo com as críticas em 2008, os inúmeros seguidores desse movimento pensavam em alcançar reflexos em 2009 para culminar em 2012 com o seguimento de todas as regras, embora mais aplicáveis às sociedades que tivessem negociação com o mercado de capitais, efeito da antiga normatização americana.

Por estas e muitas outras condições, tudo leva a crer que o movimento internacional se embasou em muitos critérios americanos: primeiro, na cópia estrutural de muitos conceitos do FASB; segundo, na maneira de usar as normas e para quem usar; terceiro, nas finalidades acopladas da política americana.

Prontas a alcançar o ano de 2012, as International Accounting Standards (IAS — Normas de Contabilidade Internacional) ou as NIC são aplicadas em todas as empresas e marcam, relativamente, a história da normatização mundial.

Considerações sobre os problemas emanados neste trabalho e observações sobre as normas

Ao início de nosso trabalho, apresentamos dois problemas básicos que a história da contabilidade nos auxiliará a responder agora, que nos dedicamos às observações atuais das normas.

O primeiro deles é se a finalidade ética e científica da normatização atingia o seu intento pela história. A resposta para tal pergunta ou problema é, logicamente, “não”. Com base nas abordagens feitas, na revisão da literatura e em documentos bibliográficos, não encontramos uma uniformidade ética e científica da normatização, mas sim o apelo de grupos e a necessidade de regular os mercados apressadamente e a quaisquer custos, com movimentos “fechados” de empresas responsáveis pelo aludido movimento político de normas.

Isso é possível de encontrar quando analisamos a primeira fase da normatização, na qual, sem o consenso dos especialistas de contabilidade, já se regulavam padrões para interpretar os títulos e os níveis de liquidez no mercado financeiro.

Depois, com a pressa de querer regular os mercados, as instituições pertinentes faziam contratos com empresas particulares que culminavam em projetos de normas, que não refrearam a Grande Crise de 1929. Nesse intervalo de tempo, desenvolvia-se a tentativa de regular as práticas, e as críticas sobre a forma pela qual se faziam as regras eram periódicas.

Logo, com a presença do AICPA e do AIA, o comitê do CPA era gerenciado por figuras que não entendiam especialmente de contabilidade — como

na análise dos textos reproduzidos — e normatizavam sobre práticas comuns (por exemplo, o lucro existe depois da venda; o dividendo é dívida; as despesas devem estar na demonstração de resultado; como se isso fosse suficiente para ter o múnus de princípio), mas que eram acolhidas pelos órgãos de classe em nível de “contabilidade moderna” ou “estrutura geral”. Também, os próprios grupos especializados na regulação não produziam princípios ao nível de científico, não obstante “regras de contabilização”.

Percebe-se, durante o trabalho, que as referências contábeis apontam um terreno híbrido que os mesmos grupos mantinham, com o acordo de empresas particulares e a pressa para se regular o mercado. Se assim não fosse, a afirmação que reproduzimos novamente de que “muitos boletins [aqui ele fala dos documentos normativos expedido pelos grupos para o público contábil] publicados foram anteriormente alterados, substituídos ou cancelados, à medida que as condições afetavam a sua utilidade” (Franco, 1988, p. 294) não seria verossímil. Ora, se alteravam constantemente a panfletagem, é porque não se tinha certeza sobre seu conteúdo; nesse sentido, eram considerados “suposições” ou “pressupostos” com carência doutrinária.

Juntamente com isso, uma finalidade ética não se encontrava com clareza, visto que o interesse era regular os mercados, em especial, o de capitais, e foi isso que politizou a doutrina contábil daquele país, misturando a metodologia da economia positiva com a nossa ciência, refutando a sua autonomia em relação aos outros ramos do saber, em detrimento do seu arcabouço cultural já ostensivo, mas renegado brutalmente.

Como o mercado tem o interesse da informação e das ações de contas, e como a contabilidade tem o grau de controlá-lo pelos balanços, foi reunido todo esse amálgama de prática com o interesse especulativo e impregnado no corpo da pesquisa contábil, desenvolvendo a pesquisa voltada para o mercado de capitais (embora seja este objeto da economia, e não da contabilidade).

Desde a década de 1930, a mistura das entidades de classe, grupos de normatização, de regulação dos mercados com empresas privadas marcavam interesses também aéticos, que fugiam da responsabilidade atribuída a cada um. Ora, cada grupo tinha o seu interesse e a sua responsabilidade, sendo que a mistura, pelos acordos, que queria absorver a troca de interesses e, igualmente, o controle de mercados feria a ética impugnada a cada um.

Já pensou se as entidades da medicina se misturassem com as empresas farmacêuticas e de enfermagem para produzir acordos sobre objetos, instrumentos e elementos da saúde? Logicamente, grande quizila existiria.

Com as diversas alterações dos panfletos normativos e com a presença do FASB, não houve proficiência para segurar as crises e as fraudes ocorridas na década de 1970, ao passo que um inquérito foi instaurado, no qual se relatavam que as práticas contábeis nada mais eram do que “porcarias” ou “coisa a ser jogada no lixo”, no seu nível praticado no país americano; portanto, não podemos dizer que a ciência se mistura com esse tipo de coisa (e não existe nada de científico que seja imprestável).

Depois, vem a presença do IASB de alguma maneira copiando a estrutura do FASB, mas, igualmente, exercendo a atividade depois de 1972 e vindo à tona como relevante em 2003, permanecendo mais de três décadas “calado”, quanto a interferir na normatização (sem uma repercussão coerente). Somente em 2003, segundo Carqueja (2011), passa a se ter a referência para a obediência do grupo internacional. Por que antes não havia o mesmo grau de importância, já que o grupo existia há mais de 30 anos? Essa pergunta pode levar a várias respostas.

A abordagem histórica é clara, ela não consegue detectar uma nítida simetria dos interesses científicos e éticos de maneira tangível no movimento da normatização americana, e muito menos da ênfase internacional; ao contrário, ela percebe o conjunto de contradições e de aspectos dicotômicos, paralógicos e, muitas vezes, aculturais dessas emanações regulativas de contabilidade, em muitos sentidos.

Não só no contexto americano, como já observamos e tecemos comentários, mas também no âmbito do Comitê Internacional, contradições existiam, por exemplo, quanto à mesma norma de *leasing* editada em 1982, o que indicava a contabilização como ativo do mesmo contrato de arrendamento (que reproduzimos antes), depois aconselhando o seguinte: “um fabricante ou comerciante locador não reconhece qualquer lucro de venda ao entrar numa operação de locação porque ela não é a equivalente de uma venda” (IASB, 2010, s/p, numa primeira versão em 1982).

Ora, se o *leasing* deve ser contabilizado no ativo, como o locador, aquele que cede o arrendamento, não pode reconhecer o lucro nessa operação se ela não é equivalente a uma venda? Se o *leasing* está no ativo, é porque ele foi comprado e, se a sua contabilização for recomendada, como pode depois dizer que o arrendador não pode reconhecer os benefícios da operação, por não ser venda? Logo, é *leasing* no ativo como compra, e não o é ao mesmo tempo. Antagonismo claríssimo.

Mas, neste conjunto de posições, houve sim reflexões contrárias a tal marcha e, ainda, crítica de inúmeros acadêmicos e até de membros desses grupos; todavia, a vontade política prevaleceu muitas vezes sobre a verdade, o que prejudicou a estrutura contábil em corpo de normas, as quais eram alteradas à reveria por diversas vezes e foram, repetimos, improficientes para segurar a crise dos mercados, conforme a verificação histórica. Isso porque estavam ligadas às fraudes e manipulações de contas, que eram até permitidas em certos textos normativos sem carisma científico e sem robustez teórica.

Em seguida, procedemos a um segundo questionamento problemático: se houve relação da normatização americana com a internacional e se esta estava ligada à evolução dos usos dos princípios. A primeira parte da pergunta tem resposta positiva; a segunda, em essência, negativa e explicaremos o porquê. Primeiramente, vimos com clareza que foi em 2003, com os escândalos americanos, que se destacou a existência do IASB — antes havia apenas uma “pseudoexistência”, muito tímida, podemos assim dizer.

Todavia, é clara a posição que houve também acordos para o ajuste dessas normas, devido à influência americana, como D'avila (2008) afirmou:

Não se pode falar em convergência global de padrões contábeis se os Estados Unidos, maior mercado de capitais do mundo estiver fora dos planos. *Pelo acordo até 2009, as Bolsas de Valores dos Estados Unidos teriam que aceitar demonstrações financeiras de empresas não-americanas*, preparadas de acordo com os padrões contábeis emitidos pelo IASB, as IFRS (International Financial Reporting Standards) [...] sem que qualquer reconciliação ou explicação sobre diferenças para com os USGAP fossem necessárias. (p. 8, grifos nossos)

Não poderia existir convergência sem a presença do país americano e suas influências normativas; da mesma forma, os padrões adaptados ao país foram também nele embasados, como notamos. Nesse sentido, o maior mercado do mundo não poderia se afastar do movimento “globalizante”. Isso porque 25% das ações negociadas na Nyse são de empresas estrangeiras, o que favorecia um tipo de “acordo” nessa normatização internacional. Logo, em forma de imposição, sem apelo para as diferenças, como se o modelo fosse já o melhor absolutamente, embora estivesse em fase experimental (e no nível do mesmo experimentalismo encontrado antes na história americana).

No Brasil, “as propostas são a completa adoção das Normas Internacionais pelo CPC até o final de 2009” (Martins, 2008, pp. 5-7), e a finalidade de impor o modelo americano é evidente por parte dos adeptos da linguagem anglo-saxônica:

Querer impor um modelo contábil de origem anglo numa estrutura institucional e jurídica oriunda das tradições latinas do direito romano tem sido uma batalha muito difícil e não isenta de percalços [...] até que ponto deveremos nos deixar influenciar por esse entrave e renunciar a tudo que de mais moderno existe em matéria de tendências contábeis nos países contabilmente mais avançados? (Lopes e Iudícibus, 2004, p. 299)

Logo, atenta-se para a qualidade das mesmas regras, nas quais, a partir da história e da análise atual, encontramos inúmeros defeitos na linguagem conceitual, o que nos faz apontar peremptoriamente as contradições.

Em 2008, mesmo após a crise de 2007 e com os efeitos desta, houve uma grande denúncia nos jornais mundiais que apresentavam a propagação da crise devido a uma norma internacional admitida como volúvel e à necessidade concreta de uso na sua pertinente operação reguladora de atualização do valor:

Bruxelas, 13 de outubro (Reuters) — A entidade responsável por definir padrões globais de contabilidade votou por flexibilizar as regras sobre contabilização de ativos a valor de mercado, disse um porta-voz nesta segunda-feira. *As regras foram apontadas por críticos como um elemento que acabou exacerbando a crise financeira.* [...]

Os membros do Conselho discutiram se deveriam alinhar as regras do IASB sobre contabilização a valor de mercado às medidas tomadas nos Estados Unidos, onde as autoridades já haviam decidido flexibilizar a regulamentação sobre o tema. (Reuters, 2008)⁶

Portanto, começa a se repetir — como dizia o chavão “quem não conhece a história está disposto a repeti-la” — o “ping-pong” de flexibilidade das normas devido à sua incapacidade de se manter em níveis científicos ou, ainda, devido à sua deficiência doutrinária. Se essas normas se regessem em tons apurados da ciência e da arte, obviamente, não seriam alteradas com facilidade.

O ano de 2008 foi um cenário de crítica e réplicas sobre o mesmo tema volátil de discussão dos grupos normativos. O professor Rogério Fernandes Ferreira e Antonio Lopes de Sá fizeram duras críticas na maior revista de circulação contábil de Portugal da então “Câmara dos técnicos de contas”, hoje “Ordem dos Contabilistas Certificados”, nas quais argumentavam que

6 Em outubro de 2008; por nós informada pelo professor Alexandre Alcântara naquela época, grifos nossos.

o critério de valor justo (aplicável a 25% das empresas portuguesas e pouco menos de 1% das brasileiras) era deficiente e apelante para uma fundamentação teórica apurada. No entanto, havia a defesa dele por parte de João Duque (2008), o qual argumentava que as empresas que quebraram pelo uso do valor justo tiveram nele uma “salvação”, ainda que na bancarrota:

O justo valor não foi o mal, antes pelo contrário, ele veio possibilidade dar visibilidade e tornar transparente uma situação doentia, um mal a latejar, e que se não fosse ele se manteria ou se agravaria ainda mais com uma continuada atividade a desenvolver-se no mesmo sentido. O IASB, cedendo às pressões dos *lobbies* bancários, alterou então as normas aplicáveis [...] (p. 35)

Consequentemente, outra excêntrica afirmação estava contida sobre os grupos: “O IASB, cedendo às pressões dos *lobbies* bancários, alterou então as normas aplicáveis” (Duque, 2008, p. 35). Isso nos faz ainda responder que há concisa ligação da normatização internacional com a americana a se recordar o caso da empresa Robert Morris, de May, de Oxley e dos demais grupos no primeiro quinquênio que reproduzimos e cederam as pressões no mercado, e justamente, na década de 1970, com as intervenções das multinacionais de auditoria que guiaram a investigação do Accounting Establishment do Senado americano. Pode uma norma ser reconhecida como científica e sólida se é alterada por uma pressão de *lobbies*? Isso revela que a sua qualidade é duvidosa.

Por tal posição, houve até uma crítica da parte de Albuquerque (2009), que considerava muito estranho um grupo dessa natureza ceder às pressões de *lobbies*, ainda, no âmbito internacional e com a responsabilidade de produzirem normas estáveis para o mercado de capitais, para o mercado financeiro e para as empresas em geral.

Há, pois, coerente ligação da história das normas internacionais com as americanas, com a repetição até dos tristes fatos e, ainda, com a multiplicação da incidência de lamentáveis acontecimentos, de alteração constante de normas pela pouca estabilidade dos seus fundamentos, que levam o nome

de “internacionais” ou de “fundamentais” na matéria de contabilidade, mas são totalmente flexíveis e híbridas.

Portanto, os problemas da cronologia da história americana que refutam um pleno acesso à ética e ao respeito à ciência ou técnica de nossa disciplina, com as influências nas normas internacionais, levam a um terceiro, que é o de qualidade dessas regras, devido às inúmeras dicotomias encontradas e à facilidade de dubiedade na interpretação do texto.

Normas não claras levam a fraudes e, ainda, pouco regulam o mercado e pouco interessam ao usuário; em resumo, pouca utilidade trazem ao ambiente empresarial e até ao nível de especulação. Como afirma um professor alemão pioneiro na literatura de fraudes: “qualquer alteração, a saber, da verdade constitui uma falsificação. Toda divisão da clareza significa uma simulação” (Jenny, 1944, p. 19).

Como os princípios adotados por esses grupos não eram válidos dentro das teorias e das doutrinas, obviamente, criaram vulgos inverídicos que causaram simulações e fraudes, com demonstração de informações falsas ou pouco claras.

Por isso, a segunda parte da segunda pergunta, em essência, não existiu, ou seja, não houve uma evolução sincera dos princípios da contabilidade em nível de prática de normatização; aliás, às vezes, nem se notava a presença deles com o passar dos tempos, mas de recomendações para as práticas habituais ou comuns. Dessa forma, demonstraram-se retrocessos pela absorção até dos defeitos existentes e de erros que resultavam em fraudes ou crimes financeiros.

Houve sim evolução dessas práticas, mesmo com as mazelas, o que fez com que as normas passassem por um nível de “experimentalismo constante”, como se não houvesse base científica para se lastrear.

Com efeito, dentro dos questionamentos levantados ao início deste artigo, sobre a história da normatização americana com ênfase na mundial, podemos resumir o seguinte:

1. os Estados Unidos foram proeminentes na normatização (Franco, 1988);
2. a divulgação da normatização contábil foi regulada por grupos que exigiam um predomínio de interesses sem base científica e com muita transitoriedade dos conteúdos (Silva, 2009; Sá, 2003);
3. depois de 2003, para se refrearem fraudes, aderiu-se à necessidade de regulação ou à padronização de balanços (Carqueja, 2011).

Portanto, é de se concluir que mesmo os Estados Unidos sendo pioneiro na política contábil, não quer dizer que são o melhor país em nível de contabilidade ou que tal processo tenha sido o de maior qualidade. E é obvio que tudo tenha culminado na tentativa mundial de regulação, não só por questões econômicas (por ser este o pulmão mercadológico do mundo), mas também por questões históricas e de influências, como vimos.

Ao mesmo tempo, procedemos a uma pergunta: será que houve fidedignidade no processo? Tudo nos leva a dizer que não necessariamente. No movimento saxônico, houve sim acordos e presenças de grupos que não davam cadeiras explicitamente para os especialistas em contabilidade. Isso é facilmente percebido na história, quando:

1. as primeiras normas foram incompetentes para orientar as conclusões que se deveriam ter dos balanços (primeiro momento regulativo em relação ao mercado financeiro);
2. as normas para os mercados foram incompetentes para segurar a Grande Crise, acoplada com o acordo de grupos que não levavam à tona a sinceridade científica (segundo momento da história do movimento normativo americano);

3. as comissões de normas faziam acordos com grupos que mantinham panfletagem normativa ineficaz e contraproducente aos princípios de contabilidade, com alterações constantes;
4. as comissões e os grupos da profissão americana foram ineficazes para manter a simetria do mercado, misturando a contabilidade com outras disciplinas, ora extraindo das outras o subsídio para a nossa, ora levando esta a uma finalidade restrita a um instrumentalismo singelo, colocando-a em uma realidade fora do seu objeto e em outro objeto pertencente à economia;
5. os cientistas de contabilidade americana não eram definidores diretos do processo;
6. os grupos de regulação desde a década de 1930 e com a criação de outros na década de 1970 não refrearam outra crise;
7. mesmo com a presença de grupos normativos e de normas internacionais, bem como a existência em três décadas desses grupos, não existiu uma refração das fraudes em 2003;
8. mesmo com o apelo às normas internacionais, houve crise de mercado em 2007, o que levou à alteração dessas regras;
9. segundo denúncias, a causa para a crise está diretamente ligada à má condição das normas;
10. existe uma permutação de normas pelo gosto de *lobbies*, ao passo que se definem como científicas, contudo são empíricas, sem palpabilidade, com trocas contínuas e a utilização de um experimentalismo que causa prejuízos econômicos indelévels e irreversíveis, ou com sequelas permanentes, contidas e relevadas na história, naquilo que já está consagrado em doutrina e teoria sólida de contabilidade; todavia, não se nota a sua presença no corpo dessas regras, é o corpo teórico-doutrinário que forma todo o arcabouço

básico da contabilidade ligado aos princípios, aos conceitos e aos fundamentos, dando origem à sua estrutura geral de informação e conhecimento conceitual.

Tudo isso colimou num movimento globalizante, porém não diretamente técnico, pois mesclou a atual posição contábil na forma, contudo sem um apelo ético à fidedignidade e à lisura do processo.

O que se revela na história dos grupos já está comprovado e evidente. Agora, o que será do futuro dessa história ou da futura história desse movimento é uma outra pergunta que não será respondida por nós.

Conclusão

Concluimos que a história do movimento normativo americano teve inúmeros fatos marcantes e, de alguma maneira, produções que influíram na normatização mundial, pois foi o primeiro e proeminente país a preconizar-se na política contábil e na elaboração dessas regras.

Não se pode admitir, pela história dos fatos, que a normatização em processo americano favoreceu a qualidade da informação contábil ou o estribo dos princípios, considerando as doutrinas e teorias existentes no arcabouço da contabilidade e na totalidade de dimensionamento da fenomenologia uniforme. Isso porque inúmeros fatores como o uso de política fraudulenta com avaria, os acordos ilícitos de especulação, o poder, a manipulação, a falta de desenvolvimento da cultura básica, foram os baluartes das normas emitidas pelos seus principais grupos de regulação, ainda com influência nítida nos internacionais, tendo como ápice as crises mundiais e as ondas de fraudes ligadas a empresas voltadas ao processo.

Enfim, entendemos que o estado dessa história designou contrastes, disparates e máculas, no que se refere à ética, à ciência e à qualidade informativa, o que leva a prejuízos na fidedignidade da informação com crises mundiais, problemas de mercados e ondas de fraudes, sem base nos

princípios. Em consequência, o problema de sustentação dessas regras se mantém, o que provoca certa aceitação, mas sem indagação sobre a forma privilegiada no processo, descurada do correto, da lógica de excelência da relevação, não somente no contexto americano, mas também no mundial, disposta na informação verdadeira, fazendo-nos questionar o que será do futuro da história desse processo.

Referências

- Albuquerque, F. H. F. de. (2009). Porque não há duas opiniões sem três... *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano IX(107), 26-27.
- Bilas, R. A. (1976). *Teoria Microeconômica*. Rio de Janeiro: Forense-Universitária.
- Carqueja, H. O. (2011). Entrevista. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano XI(111).
- Casella, C. L. G. (2010). Un interesante cuestionario relativo a la posible medición del llamado *fair value* o valor razonable. *Revista de Contabilidad y Auditoria*, 16(31), 38-58.
- Cravo, D. J. da S. (2010). Entrevista. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano X(119), 6-13.
- Cravo, D. J. da S., Jesus, J. R. e Antão, A. (2010) Ativos fixos tangíveis: venda e relocação seguida de revalorização. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano XI(129), 23-27.
- D'Ávila, M. Z. (2008). Convergência entre os USGAAP e IFRS: uma transição lenta? *Boletim do conselho regional de contabilidade do estado de São Paulo*, ano XXXIX(168), 8-11.
- Duque, J. (2008). Em defesa do valor justo. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano IX(105), 34-35. Recuperado de https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1229698585_34e35_contabilidade.pdf
- Ferreira, R. F. (1981). *Reflexões sobre princípios contabilísticos e ajustamentos monetários em períodos de inflação*. Lisboa: Apotec.
- Ferreira, R. F. (1983). *Normalização Contabilística* (dissertação de doutoramento). Coimbra: Livraria Arnaldo.
- Ferreira, R. F. (2009a). Considerações sobre “Passivo”. *Jornal da Apotec*, ano XXXIII(385).

- Ferreira, R. F. (2009b). Contabilidade — critérios valorimétricas. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano x(110), 45-51.
- Ferreira, R. F. (2010). Comentários às NIC. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano xi(esp.).
- Franco, H. (1988). A evolução dos Princípios Contábeis no Brasil. *13º Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Cuiabá: CFC.
- Hendriksen, E. S. e van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- International Accounting Standards Board [IASB] (2010). Norma internacional contábilística nº 17 — locação financeira por fabricantes ou comerciantes [Página web]. *Gesbanha - Gestão e Contabilidade*. Recuperado de https://gesbanha.com/?option=com_content&view=article&id=206%3Anic-17&catid=82%3Anormas-internacionais-contabilisticas&Itemid=321&showall=1
- Iudícibus, S. (2000). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Iudícibus, S. (2003a). Por uma nova estrutura conceitual básica da Contabilidade. *Boletim do Ibracom*, ano xxiv, 1-14.
- Iudícibus, S. (2003b). Caminhos e descaminhos da contabilidade. *Revista Paulista de Contabilidade*, 8(25), 32-40.
- Jenny, E. G. (1944). *Los fraudes en contabilidad — cómo se practican y descubren* (J. Valls, Trad.). Barcelona: Ibéria-Joaquim Gil.
- Levene, R. (1954). *História das Américas*. São Paulo: Ed. Brasileira Ltda.
- Lopes, A. B. e Iudícibus, S. (2004). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Martins, E. (2008). Entrevista: Adesão às NIC ajuda no nível de respeito com os países verão o Brasil. *Boletim do conselho regional de contabilidade do estado de São Paulo*, ano xxxix(168), 56-58.
- Masi, V. (1945). *Statica Patrimoniale*. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani.
- Myer, J. N. (1972). *Análise das Demonstrações Financeiras*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Nepomuceno, V. (2002). A queda da Contabilidade Gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos. *Boletim do Ibracon*, ano xxiv(285).
- Nepomuceno, V. (2003). Qual é a massa atômica de uma unidade de custo? *Revista Brasileira de Contabilidade*, (140).
- Nóbrega, V. L. da. (1959). *O latim do Ginásio*. São Paulo: Editora Nacional.

- Kant, E. (s/d). *Crítica da Razão Pura* (J. R. de Mereje, Trad.). Rio de Janeiro: Ediouro.
- Parma, H. (2002). O caso da escola contábil anglo-saxônica. *Revista Mineira de Contabilidade*, ano III(8), 18-19.
- Paulo, E. (2002). *Comparação da estrutural conceitual de contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional* (dissertação de mestrado). João Pessoa: Programa multi-institucional e inter-regional de pós-graduação em Ciências Contábeis.
- Poincaré, H. (1924). *O valor da Ciencia*. Rio de Janeiro: Livraria Garnier.
- Reuters. (2008, outubro 13). IASB também flexibiliza [Página web]. *Contabilidade Financeira*. Recuperado de <https://www.contabilidade-financeira.com/2008/10/iasb-tambm-flexibiliza.html>
- Sá, A. L. de. (1953). *Princípios e Preceitos de Contabilidade Industrial*. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. L. de. (1994a). Ajustes e Valorimetria Contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XXIII(86), 30-33.
- Sá, A. L. de. (1994b). Lucro Inflacionário: expressão fantasiosa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XXIII(90), 14-16.
- Sá, A. L. de. (1997). O conceito mais moderno de atualização de Balanço. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XXVI(106), 64-67.
- Sá, A. L. de. (2000). *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. L. de. (2003). Bases das Escolas Européia e Norte-Americana, perante a Cultura Contábil e a Proposta Neopatrimonialista. *Revista de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, (2), 7-24.
- Sá, A. L. de. (2008). “Justo Valor” e crise nos mercados. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano IX(103), 32-33.
- Sá, A. L. de. (2009). Justiça de valor e justo valor. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano X(111), 47-49.
- Sá, A. L. de. (2010). Realidade sobre as normas internacionais de contabilidade. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano XI(esp.).
- Silva, R. A. C. da. (2007). Evolución Doctrinal del conocimiento contable y tendencias actuales en los tiempos modernos. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, (34), 153-200.

- Silva, R. A. C. da. (2008). Aspectos das finanças empresariais e a sua dinâmica — pontos importantes e proposta de uma nova fórmula. *Revista Contabilidad y auditoria*, 14(28), 83-101.
- Silva, R. A. C. da. (2009). *Evolução doutrinária da Contabilidade — Epistemologia do princípio patrimonial*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. A. C. da. (2010). Aproximación al estudio de la normalización contable internacional, desde la escuela neopatrimonialista. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, (41), 95-140.
- Teichman, J. e Evans, K. C. (2009). *Filosofia*. (L. Sano, Trad.). São Paulo: Madras.



La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance

Carlos Eduardo Araya Leandro¹

Gustavo Bado Zúñiga²

Carlos Castro Umaña³

Ayara, C. E., Bado, G., y Castro, C. (2019). La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance. *Revista Activos*, 17(2), 93-126. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278/5733>.

Recibido: 09 de mayo de 2019

Aprobado: 22 de julio de 2019

1 Profesor y vicerrector de Administración en la Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. Correo: carlos.arayaleandro@ucr.ac.cr
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3030-7877>.

2 Profesor y director de la Escuela de Administración de Negocios en la Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. Correo: gustavo.bado@ucr.ac.cr
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3161-4836>.

3 Profesor y subdirector de la Escuela de Administración de Negocios, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica.
Correo: carlos.castroumana@ucr.ac.cr
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6700-0927>.

Clasificación JEL: M48

Resumen

Como ha sucedido en muchos países, el Gobierno costarricense, en los últimos años, ha tomado decisiones encaminadas a mejorar sus sistemas de contabilidad gubernamental, específicamente con la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Si bien la implementación en las entidades del Poder Ejecutivo ha ido de la mano con los cronogramas establecidos, en los municipios el proceso ha sido más lento. En este contexto, el presente documento tiene por objetivo analizar descriptivamente el avance en la instauración de la normativa internacional de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) en los Gobiernos locales costarricenses a partir del instrumento de autoevaluación realizado por cada una de las municipalidades incluidas en el estudio. Para cumplir con este fin, la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) ha facilitado una base de datos que contiene las matrices de autoevaluación presentadas por estas administraciones en julio de 2018. La investigación concluye que los ayuntamientos ubicados en el área metropolitana del país, que cuentan con una mejor calificación en el Índice de Gestión Municipal y un presupuesto más elevado, presentan un mayor avance en la incorporación de las NICSP. De igual forma, el grupo de normas de relacionadas con las partidas de “resultados” son las que muestran un grado de implementación más efectivo.

Palabras clave: contabilidad gubernamental, NICSP, Costa Rica, Gobiernos locales, sector público.

The Implementation of International Public Sector Accounting Standards in the Costa Rican Municipalities: A Descriptive Analysis of Their Level of Progress

Abstract

As it has been the case in many countries, the Costa Rican government has, in recent years, made decisions to improve its government accounting systems, specifically with the adoption of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). While implementation in the executive branch entities has gone hand in hand with the established timelines, the process has been slower in the municipalities. In this context, this document aims to descriptively analyze the progress of the implementation of the International Federation of Public Accountants (IFAC) international standards in Costa Rican local governments based on the self-assessment instrument carried out for each of the municipalities included in the study. To this end, the General Directorate of National Accounting (DGCN) has enabled a database containing the self-assessment matrices submitted by these administrations in July 2018. The research concludes that the municipalities located in the country's metropolitan area, which have a better rating in the municipal management index and a higher budget, have made greater progress in incorporating the IPSAS. Similarly, the group of standards related to "results" items show a more effective implementation degree.

Keywords: government accounting, IFAC, Costa Rica, local governments, public sector.

Introducción

Diversos autores coinciden en que la introducción del principio de devengo (Broadbent and Guthrie, 2008) ha sido la principal reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental que han implementado los Gobiernos de muchos países en los últimos años. La orientación internacional de estas reformas está disponible a partir del año 2001 en la Federación Internacional de Contadores (IFAC), por medio de su Comité de Sector Público, quien promulga las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Estas normas tienen por objetivo servir de marco normativo a nivel internacional, por medio de la emisión de regulaciones sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de estándares internacionales y nacionales; así, mejoran la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo (IFAC, 2007).

En el caso particular de Costa Rica, una serie de factores han propiciado un proceso de mejora en sus sistemas de contabilidad gubernamental, los cuales condujeron a que en 2008 se emitiera el decreto ejecutivo 34918-H por medio del cual se aprueba la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el ámbito costarricense”. Entre los principales se encuentran:

- La necesidad de armonizar la información contable con requerimientos de organismos internacionales, tal es el caso del Fondo Monetario Internacional con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (2001, 2014).
- La corriente mundial que favorece la adopción o implementación de la normativa contable internacional de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
- La creciente demanda ciudadana por mayor transparencia y rendición de cuentas de parte de las administraciones públicas.

- El convencimiento de las personas funcionarias de la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) de la necesidad de mejorar la calidad de la información financiera gubernamental.
- Recientemente, por el proceso de adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

A la fecha de formulación de este documento, en Costa Rica se han dado importantes avances en el proceso de implementación de las NICSP sobre todo las instituciones del Gobierno central; no es así en los Gobiernos locales, donde el proceso ha sido pausado a causa de las condiciones administrativas de estas instituciones y de que, en principio, los decretos ejecutivos aprobados no incluían a este sector respecto a la autonomía constitucional de que gozan (Contraloría General de la República, 2019). No obstante, esta barrera queda subsanada con la aprobación de la Ley 9635, de diciembre de 2018, que señala como obligatoria la adopción de esta normativa para todas las instituciones del sector público no financiero costarricense.

La DGCN, como ente rector de la contabilidad gubernamental de Costa Rica, ha emitido una serie de herramientas y directrices para facilitar los procesos de implementación de las NICSP en el ámbito costarricense, así como mecanismos de seguimiento a las diferentes administraciones públicas. Una de estas herramientas es la “Matriz de Autoevaluación de NICSP” que cada una de las instituciones públicas debe remitir a la DGCN anualmente. Esta matriz detalla los principales elementos que conforman cada norma e indica si se cumple o no con la implementación, de forma que este instrumento permite determinar cuál es el nivel de avance en el proceso según la valoración de cada una de las administraciones locales. Las bases de datos que contienen dicha información fueron facilitadas por la DGCN a los investigadores con el fin de realizar un análisis de estas, datos que corresponden a la información remitida por las entidades en junio de 2018.

Así las cosas, este documento pretende analizar de forma descriptiva el nivel de avance en el proceso de implementación de la normativa contable

internacional de la IFAC en los Gobiernos locales costarricenses a partir de la autoevaluación realizada por cada una de las municipalidades incluidas en el estudio.

Para tal efecto, en el primero y segundo apartado del documento se definen la importancia y la evolución reciente de la contabilidad gubernamental a nivel internacional y en Costa Rica en particular; en el tercero se señalan la metodología desarrollada para la obtención y el análisis de la información; en el cuarto se analizan los principales resultados de la investigación desarrollada; y finalmente, se formulan las conclusiones del trabajo de investigación.

Evolución reciente de la contabilidad gubernamental

La gestión pública ha estado sometida en los últimos años a una serie de cambios importantes que buscan convertirla en un instrumento eficaz y eficiente que permita satisfacer las demandas de una ciudadanía cada vez más exigente y atenta al uso de los recursos públicos. Así, la exigencia por la transparencia y la rendición de cuentas cumplen un rol fundamental en los procesos de mejora y modernización de la administración pública.

Los sistemas de información financiera gubernamental no han sido ajenos a este proceso de reforma, por el contrario, se han convertido en un elemento prioritario de este, ya que un sistema que provea información financiera clara y objetiva es esencial para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones de parte de los gestores públicos (FMI, 2014).

La reforma contable persigue transformar la contabilidad gubernamental de un sistema poco informativo a un sistema que suministre información global y fidedigna de las finanzas públicas y proporcione una base para mejorar el control financiero de las actividades gubernamentales; es decir, una contabilidad más informativa y útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas (Lüder, 1992). Esto significa una evolución de la contabilidad gubernamental hacia el paradigma de la utilidad, que proporcione

información más completa de los activos, los pasivos, los ingresos, los gastos, el patrimonio y los cambios en él.

En esta línea, autores como Chan, Jones y Lüder (1996), Ouda (2004), Caba, López y Ortiz (2009) o Abushamsieh, López y Ortiz (2013) coinciden en señalar la introducción del devengo y, por lo tanto, la implementación de las NICSP como una innovación total o radical de los sistemas de información financiera gubernamental, ya que, entre otras cosas, permite que el sistema contable evolucione hacia un paradigma de mayor utilidad (Lüder, 2001).

Con base en el principio del devengo, las transacciones se reconocen cuando ocurren, por lo tanto, los gastos se registran en el momento en que se consumen y los ingresos en el momento en que se da la transacción financiera, independientemente de la fecha en que el efectivo ingrese a caja (Brusca, Gómez y Montesinos, 2016). Según señala el FMI (2014), la implementación de un sistema de contabilidad sobre la base del devengado mejora considerablemente los datos fuente necesarios para la compilación de las estadísticas de las finanzas públicas.

Por otra parte, en la administración pública a nivel internacional se ha dado una creciente demanda de transparencia (Christiaens, Vanhee, Rossi, Aversano y Cauwenberge, 2014). En los últimos años, en diversos países, se ha producido un clima de incertidumbre y desconfianza hacia las instituciones públicas, principalmente como consecuencia de escándalos, corrupción y falta de información. Aunado a ello, el acceso a la información y la mayor concientización de la población ha acentuado la exigencia de una gestión pública más eficaz y eficiente, que realice un uso responsable de los recursos públicos. La ciudadanía reclama de los entes gubernamentales una claridad y exige a los poderes públicos que rindan cuentas.

La transparencia supone la apertura al escrutinio público de la conducta y actuaciones realizadas en los asuntos públicos. La falta de esta produce una pérdida de confianza y de credibilidad, debido al desconocimiento, la confusión y la sospecha que se genera. Por lo tanto, uno de los principales desafíos de la administración pública es potenciar la transparencia

y la rendición de cuentas como mecanismo para mejorar su legitimidad democrática (Martínez, 2003).

Desde este punto de vista, son diversos los autores que manifiestan que la introducción de la contabilidad sobre valores devengados permite generar más y mejor información, lo que lleva implícito una mejora en la transparencia⁴. En esta misma línea, la IFAC (2007) señala que la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental posibilita disponer y revelar información útil para enjuiciar y tomar decisiones sobre la asignación de los fondos públicos, así como para la rendición de cuentas de los activos controlados por la entidad. Específicamente posibilita, entre otros, la elaboración de estados financieros que, además de suministrar información sobre los recursos económicos, de la actividad realizada y de los flujos de caja del ejercicio, facilitan evaluar la situación financiera de la entidad y de los cambios en ella.

Como se señaló anteriormente, la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental se impulsa a partir del año 2001 con la promulgación de las NICSP por parte de la IFAC. Según Brusca, Gómez y Montesinos (2016) la adopción de las NICSP por parte de los Gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera de las entidades del sector público de todo el mundo. En este sentido, la nueva versión del *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* (FMI, 2014) recomienda que los registros contables de los países deben llevarse sobre una base de devengo, lo cual se ve facilitado por la aplicación de normas de contabilidad de alta calidad, tales como las NICSP. Otros organismos internacionales como el Banco Mundial (BM), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han impulsado la adopción o adaptación de estas normas.

El proceso de modernización de la contabilidad

4 Ver, entre otros: Brusca y Martínez (2016), Deaconu, Nistor y Filip (2011), Benito, Brusca y Montesino (2007), Fuertes (2006) o Ouda (2001).

gubernamental en Costa Rica

A partir de la década de los años noventa, los países de la región centro-americana, Costa Rica, El Salvador, Honduras, Guatemala, Nicaragua y Panamá, iniciaron sendos procesos de modernización de sus sistemas de administración financiera pública en general y, por ende, en su contabilidad gubernamental. Particularmente, estos países, en mayor o menor medida, han realizado acciones dirigidas a confluir sus sistemas contables a la normativa de la IFAC para el sector público (Araya, Caba y López, 2011).

En el caso costarricense, el proceso de modernización de los sistemas de información financiera gubernamental inicia en 1998 con la aprobación de los Principios de Contabilidad para el Sector Público Costarricense, así como con el desarrollo del Sistema Integrado de la Gestión Financiera (SIGAF) y, en 2001, con la entrada en vigencia de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP).

Dicha Ley establece como ente rector de la contabilidad gubernamental a la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN), asignándole, entre otras funciones, la formulación de los principios, las normas generales y los procedimientos que regirán la contabilidad gubernamental; así como velar porque las instituciones del sector público atiendan dichos principios, normas y procedimientos, y mantener registros destinados a centralizar y consolidar los movimientos contables (artículo 93 de la LAFRPP). Según establece esta legislación, en Costa Rica se distinguen la administración central (Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como sus dependencias y el Tribunal Supremo de Elecciones), la administración descentralizada y empresas públicas del Estado y, finalmente, las instituciones que gozan de autonomía, tal es el caso de las universidades públicas y los Gobiernos locales.

Por otra parte, el artículo 168 de la Constitución Política de la República de Costa Rica señala que, para efectos de la administración pública, el territorio nacional se divide en provincias, estas en cantones y los cantones en distritos. La administración de los intereses y servicios locales en cada

cantón estará a cargo de un Gobierno local. Así, en Costa Rica existen 81 municipalidades o Gobiernos locales; los cuales, a pesar de su autonomía, están en la obligación de presentar su información contable a la DGCN, en los términos que esta señale.

A pesar de lo incipiente del proceso de modernización, en la primera década del presente siglo, la Contraloría General de la República (CGR), en diversos informes⁵, señaló una serie de debilidades del sistema de contabilidad gubernamental, entre las más relevantes se encontraban:

- La mayoría de los registros contables son elaborados usando como criterio la base de efectivo.
- Existen instituciones que no cuentan con personal calificado, que no tienen un sistema contable, que solo llevan registros de ingresos y gastos basados en la experiencia empírica de sus funcionarios, y en donde los registros contables se realizan en forma manual.
- La existencia de múltiples sistemas de información que proporcionan datos contables aislados al SIGAF.
- La existencia de frecuentes e importantes inconsistencias en la información que recibe la DGCN y que proviene de fuentes alternativas.
- La imposibilidad de analizar la calidad y confiabilidad de la información financiera recibida para efectos de consolidación.

Como un mecanismo para subsanar esta situación, el Ministerio de Hacienda por medio del Decreto 34918-H del 09 de diciembre de 2008 aprobó la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el ámbito costarricense”. A pesar de que este decreto señalaba que a partir del 02 de enero de 2012 se iniciaría la aplicación definitiva de las NICSP el tiempo no era suficiente para realizar

5 Ver, por ejemplo, el DFOE-IP-13-2005 y el DFOE-GU-22-2006 o la Memoria anual del 2006.

los cambios requeridos, por lo que se publica en noviembre de 2011 un nuevo Decreto Ejecutivo, el n° 36961-H, el cual señala que las instituciones incluidas en su alcance deberán continuar realizando los cambios necesarios en sus sistemas de contabilidad y en los sistemas informáticos de soporte a los procesos contables, de acuerdo a sus planes de acción y a las directrices que emita la DGCN, con el fin de que a partir de enero de 2016 se proceda a realizar los registros contables con base en las NICSP.

Ahora bien, según lo señalado en el Decreto 34918-H, el mismo se aplica a todas aquellas instituciones que son regidas por el Subsistema de Contabilidad Nacional, establecido en la LAFRPP. Las entidades cuya ley de creación les confiere algún grado de autonomía, tal es el caso de las universidades públicas y las municipalidades, deberán adoptar e implementar la normativa que más se adapte a su funcionalidad, con la posibilidad de que estas instituciones y cualquier otra que así lo desee pueda adoptar esta normativa. En este contexto, la DGCN en su rol de órgano rector del sistema de contabilidad nacional y como líder del proceso de implementación y aplicación de las NICSP, emitió una serie de manuales, herramientas e instructivos para guiar a las instituciones públicas, incluyendo a los Gobiernos locales, durante el referido proceso.

Al respecto, en los informes DFOE-DL-SGP-0004-2017 y DFOE-DL-IF-006-2019, la CGR señala una serie de debilidades en la definición de la normativa aplicada en los procesos contables, en la contabilización de transacciones y en el resguardo de la documentación de respaldo en los Gobiernos locales costarricenses. Adicionalmente, refieren a deficiencias en la estructura organizacional y en la integración de los sistemas que brindan insumos al área contable, lo cual repercuten en forma negativa en la elaboración, la presentación y la revelación de la información financiera de estas entidades. Así mismo, señala que, si bien es cierto, los Gobiernos locales adoptaron un marco normativo contable y han tenido a disposición herramientas que ha facilitado la DGCN, pero no ha sido implementado en su totalidad.

Concluyen los informes citados anteriormente, que el proceso de implementación de las NICSP en las instituciones que conforman el Gobierno central han tenido un mayor alcance en relación con los gobiernos locales costarricenses.

Metodología de la investigación

La DGCN, como ente rector de la contabilidad gubernamental en Costa Rica, ha impulsado el proceso de implementación de las NICSP. Para tal efecto, desarrolló en 2010 un plan de acción para potenciar y controlar el proceso; además desplegó un nuevo plan contable así como el marco conceptual de contabilidad y las respectivas políticas; también, capacitó a un número significativo de personal de las unidades financieras del sector público; conformó equipos de implementación y adelantó herramientas para controlar los niveles de avance en cada una de las instituciones.

Una de esas herramientas de control es la “Matriz de Autoevaluación de NICSP”, instrumento que desagrega los aspectos de mayor relevancia para cada NICSP. Los responsables de la contabilidad en cada institución deben señalar si el aspecto evaluado aplica a la entidad, si se ha implementado o no, e indicar cualquier observación que considere conveniente. En total se evalúan 31 normas y un total de 697 ítems; en el anexo 1 se detallan las normas evaluadas y la cantidad de ítems por norma.

Para efectos de la presente investigación, la DGCN facilitó la base de datos, en la cual se detalla la información para 69 municipalidades de un total de 81, es decir, se valora el 85,18 % de los gobiernos locales costarricenses, el resto de los municipios no habían cumplido con la entrega de la información al momento de desarrollar la presente investigación. Es importante señalar que la información contenida en la base de datos generada por la matriz no ha sido procesada ni analizada por la DGCN.

Adicionalmente, se valoran otros indicadores con el fin de contrastar de manera descriptiva la información. Específicamente se detalla el monto

del presupuesto por municipalidad y la calificación obtenida por cada una en el Índice de Gestión Municipal⁶.

El estudio realizado es de carácter descriptivo y pretende evidenciar los principales avances en el proceso de implementación de las NICSP en los Gobiernos locales costarricenses, según la autoevaluación realizada por los responsables de la contabilidad gubernamental en los municipios que presentaron la información, así como las áreas en las cuales los niveles de progreso son menores y sobre los que deberían establecerse estrategias adicionales con el fin de facilitar su implementación. Para tal efecto y a fin de visualizar con mayor detalle el grado de avance en el cumplimiento de las NICSP, se procedió a agrupar las 31 normas vigentes al 2014⁷ y adoptadas por la DGCN en cuatro grupos, con el fin de determinar en qué aspectos de la normativa los Gobiernos municipales han logrado mayor progreso y, por el contrario, en cuáles tienen un mayor rezago en el proceso de implementación.

Para ello se clasifican las normas en los siguientes cuatro grupos, según lo señalado en el anexo 3.

(1) *Presentación*: este apartado agrupa las normas relacionadas con la presentación de la información en los estados financieros. (2) *Balance*: esta clasificación agrupa las normas que delimitan el reconocimiento y medición de las partidas del estado de situación financiera, mismas que incluyen los activos, pasivos y el patrimonio de la entidad. (3) *Resultados*: dentro de este grupo se incluyen aquellas normas que determinan la medición de las partidas que componen el estado de resultados o el estado de ahorro y des-ahorros, dentro de las cuales se encuentran los ingresos, gastos, ganancias

6 El Índice de Gestión Municipal es un indicador desarrollado anualmente por la CGR. Comprende 61 indicadores relacionados con cinco ejes: el desarrollo y la gestión institucional; la planificación, participación ciudadana y rendición de cuentas; la gestión de desarrollo ambiental; la gestión de servicios económicos (gestión vial) y la gestión de servicios sociales.

7 Por disposición de la DGCN, en Costa Rica se encuentran vigentes las normas aprobadas por el Comité de Sector Público de la IFAC en 2014.

y pérdidas. (4) *Especiales o particulares*: en esta agrupación se recogen las normas que, por su naturaleza, son de carácter especial o bien no tienen una relación directa con la determinación del orden o presentación de las partidas del estado de situación financiera o estado de resultados.

Otra de las variables del análisis tiene relación con la presunción de que el nivel de desarrollo de la implementación de las NICSP es más avanzado en el área de mayor desarrollo económico y social del país, conocida como el Gran Área Metropolitana (GAM), la cual está constituida por un total de 31 municipios que comprenden parcialmente las provincias del valle central del país (Alajuela, Heredia, San José y Cartago). La GAM alberga cerca del 50 % de la población del país con apenas un 3,84 % del territorio nacional.

La participación de los cantones de la GAM, en la presentación de la matriz de cumplimiento de NICSP, alcanzó a 27 de los 31 cantones de esta zona del país, con una cobertura del 87 % de participación, lo que representa un 39 % del total de las 69 municipalidades que completaron la matriz.

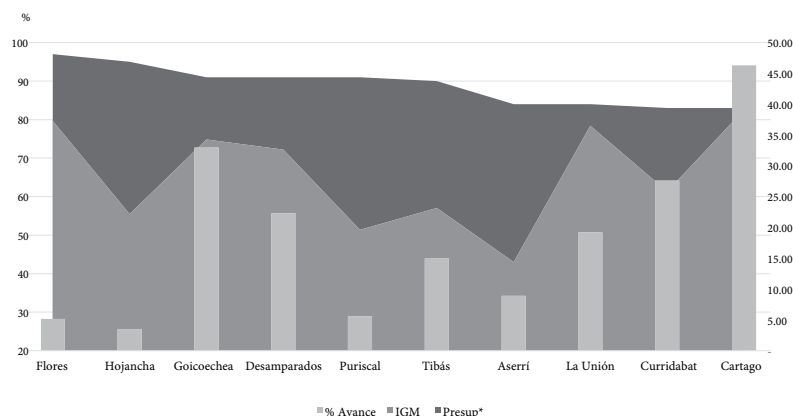
Para facilitar la comprensión de la información, esta fue clasificada en cuartiles, que son valores que dividen una muestra de datos en cuatro partes iguales. Utilizando cuartiles se puede evaluar rápidamente la dispersión y la tendencia central de un conjunto de datos. El primer cuartil (Q1): 25 % de los datos es menor que o igual a este valor. El segundo cuartil (Q2): la mediana, 50 % de los datos es menor que o igual a este valor. El tercer cuartil (Q3): 75 % de los datos es menor que o igual a este valor.

Análisis de los resultados

En el anexo 2 se muestra la lista de municipalidades que completaron la matriz de avance de cumplimiento de NICSP. El listado está ordenado de forma descendente, donde la primera municipalidad es la que registró un porcentaje medio de cumplimiento más alto y la última de la lista el porcentaje medio más bajo. La media aritmética de cumplimiento de implementación de las NICSP, según lo reportado en la matriz es del 52,37 %.

La primera observación que destaca es que la municipalidad con mayor porcentaje de cumplimiento es la del cantón de Flores con 97 %. Llama la atención que el presupuesto de este ayuntamiento es de los más bajos, situándose en el primer cuartil de los presupuestos de estas entidades; también destaca este Gobierno local por haber obtenido un índice de gestión municipal de los más altos, con una calificación 79,64, tal como lo muestra el gráfico 1.

Gráfico 1. Municipalidades con mayor porcentaje de Avance de Cumplimiento NICSP



Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP.

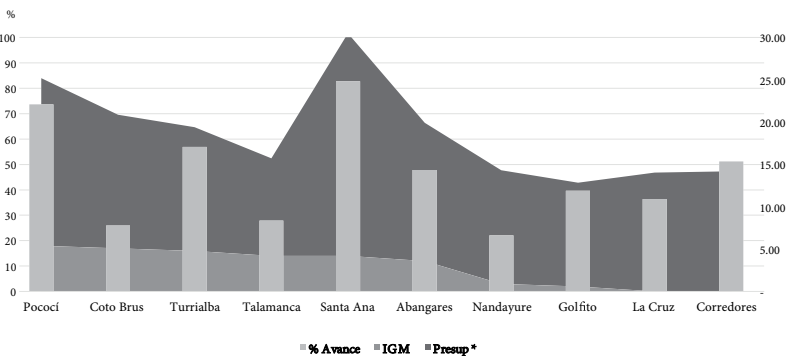
También destaca en esta gráfica la municipalidad de Hojancha con un porcentaje de cumplimiento de 95 % y un presupuesto dentro del primer cuartil. Es importante resaltar que Hojancha es la única municipalidad de esta gráfica que se ubica fuera de la GAM.

Las municipalidades de Flores, Goicoechea, Desamparados, La Unión y Cartago, que lideran el listado de cumplimiento, tienen altos índices de gestión municipal correspondientes al tercer cuartil.

De la información detallada en el anexo 2, se destaca que las municipalidades que obtubieron una calificación mayor en el Índice de Gestión Municipal también lograron también mayores porcentajes de avances de cumplimiento de las NICSP, estas son municipalidades de Flores, La Unión, Cartago, San Rafael y Belén. Todas ellas están ubicadas en la GAM.

Por otro lado, considerando las municipalidades con mayores presupuestos del país, San José y Alajuela lideran las posiciones con los presupuestos municipales más altos, sin embargo, ambas municipalidades no han logrado avanzar más allá del promedio nacional de avance en la implementación de las NICSP (52 % y 51 %, respectivamente), según lo señalado en la matriz de cumplimiento. Por el contrario, las últimas municipalidades en el listado son aquellas cuya media de cumplimiento es la menor. En el caso de Corredores y La Cruz presentaron un porcentaje de avance nulo.

Gráfico 2. Municipalidades con menor porcentaje de Avance de Cumplimiento NICSP



Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP.

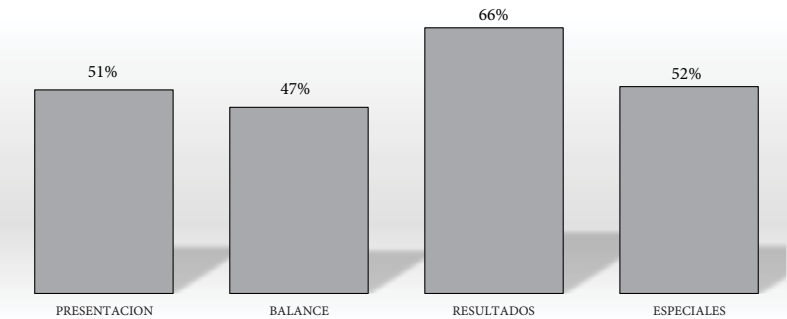
Las municipalidades detalladas en el gráfico 2 se ubican fuera de la GAM, con excepción de la municipalidad de Santa Ana que obtuvo un 14 % de cumplimiento. En este caso en particular, llama la atención el poco avance que muestra esta municipalidad a pesar de poseer uno de los presupuestos más altos y ser el ayuntamiento con el segundo mayor índice de gestión municipal con un 87,59.

Por su parte, los Gobiernos locales de Escazú y Cartago, que ocupan el tercer y cuarto lugar en el *ranking* de presupuestos municipales, poseen un porcentaje de avance de cumplimiento de NICSP de 75 % y 83 % respectivamente. Adicionalmente, Goicochea y Curridabat poseen porcentajes medios de 91 % y 83 %. Las cuatro municipalidades pertenecen al tercer cuartil de avances de cumplimiento de NICSP.

Según lo señalado en el apartado de metodología, se agruparon las NICSP en cuatro bloques que se muestran en el gráfico 3. Así las cosas, se determina que el grado de avance más alto se encuentra en las normas relacionadas con la medición, y el reconocimiento de las partidas de resultados, con un 66 %. Esto tiene su explicación, pues es probable que uno de los primeros esfuerzos de las administraciones financieras de las municipalidades fuera implementar la aplicación de la base de devengo para el reconocimiento de los ingresos. En contraste con lo indicado anteriormente, la implementación de las partidas, que determinan los saldos de las cuentas del balance de la situación, mantiene el grado de avance en un 47 %; una de las causas posibles de esta situación es la dificultad técnica y presupuestaria de realizar el levantamiento y valoración de los activos de propiedad, planta y equipo.

Por su parte, los grupos de normas que mantienen un grado de avance similar entre sí son aquellos que regulan la presentación de la información financiera y las partidas de carácter especial, las cuales se sitúan a la mitad del proceso, con un 51 % y 52 %, respectivamente. Producto de la investigación realizada, no se lograron determinar factores comunes que permitan explicar de forma certera este comportamiento.

Gráfico 3. Porcentaje de avance por grupo de normas



Fuente: elaboración propia.

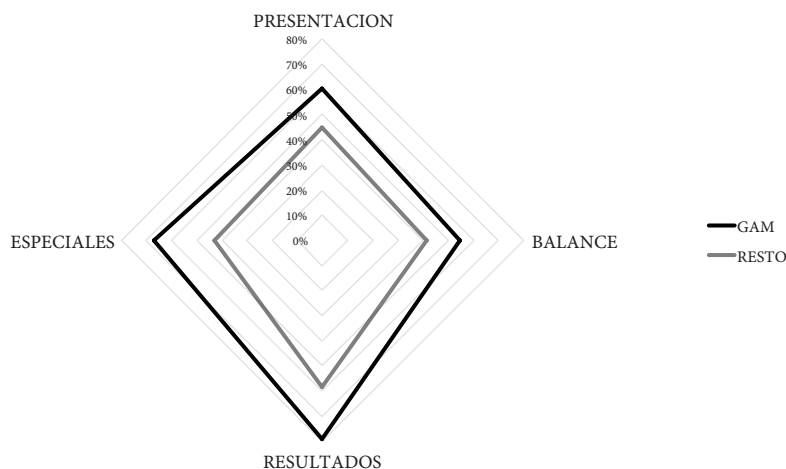
En relación con el área geográfica en que se ubica el respectivo municipio, es importante resaltar que mientras que la media nacional de avance del proceso de implementación de las NICSP alcanzó el 52 %, los ayuntamientos situados en la GAM lograron un avance del 62 %, mientras que los que no forman parte de la GAM alcanzaron el 46 %.

En los cuatro grupos realizados de las NICSP, los ayuntamientos situados dentro de la GAM tuvieron un nivel de avance mayor en el proceso de implementación que el resto de los cantones del país. Específicamente, en el grupo de las normas relacionadas a las partidas de “resultados” obtuvieron un avance promedio del 79 %, versus un 58 % en el resto del país; ambos rubros son los más altos de los agrupamientos de normas formulados (ver gráfico 4).

En el grupo de menor cumplimiento (“balance”) las municipalidades situadas en la GAM avanzaron en un 55 % en promedio, y el resto de los cantones del país alcanzó un 41 % de progreso. Para las partidas relacionadas con las políticas de “presentación” de la información financiera, las municipalidades situadas en la GAM lograron alcanzar un 60 % de avance, mientras que las del resto del país lograron un adelanto del 45 %, siendo

el segundo mejor avance de los grupos de normas analizado. Finalmente, aquellas normas que regulan las actividades “especiales” tienen el segundo mejor resultado del proceso en las municipalidades de la GAM con un 67 % y para el resto del país fue su tercer mejor aspecto logrado del proceso de implementación.

Gráfico 4. Avance en la implementación de NICSP por región según tipo de norma

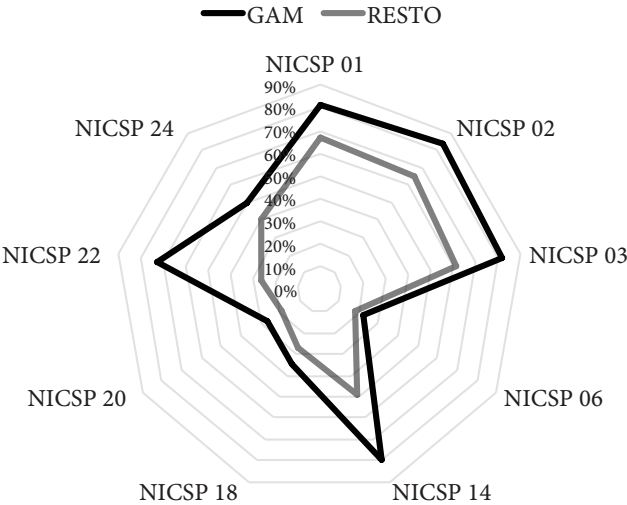


Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP.

Al profundizar en el análisis, se traslada la atención al interior de cada uno de los grupos de las normas. Acá se logró determinar las mayores disparidades dentro de cada una de las clasificaciones y en la comparación entre las regiones.

En el grupo de NICSP que regulan la presentación de la información en los estados financieros (gráfico 5), el mejor resultado alcanzado por los municipios de la zona central del país fue en la implementación de la NICSP 2 “Estado de Flujos de Efectivo”, con un 84 % de avance, mientras que la norma con mayor avance en el resto del país fue la NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros”, con un 67 %.

Gráfico 5. Avance en la implementación de NICSP del grupo “presentación”



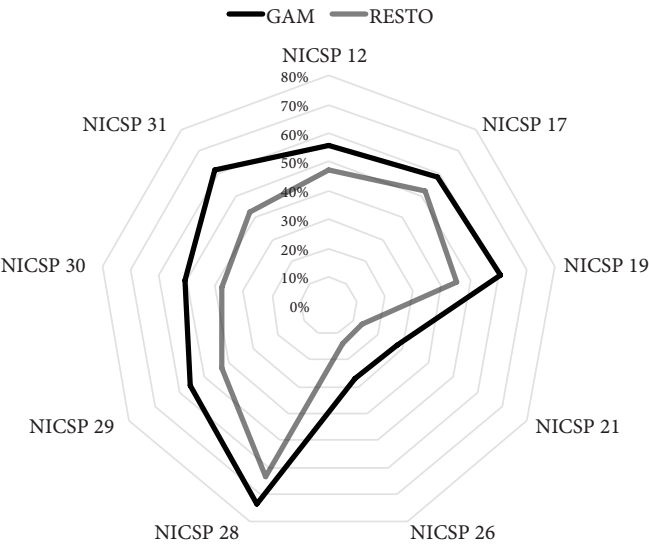
Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP

Dentro de este mismo grupo, los municipios de la GAM destacan por tener un nivel de avance menor en la implementación de la NICSP 20 “Información de partes relacionadas” con un 27 %; mientras que el menor resultado obtenido por las municipalidades del resto del país fue del 18 % en la implementación de la NICSP 6 “Estados financieros consolidados y separados”.

Con respecto a las normas que regulan el reconocimiento y medición de las partidas que conforman el Balance de Situación, los resultados están contenidos en el siguiente gráfico:

En esta clasificación los resultados del proceso de implementación en ambas regiones del país son coincidentes, tanto para el mejor logro como para el avance más débil. Mientras que los ubicados en la GAM avanzan en un 74 % en la implementación de las NICSP 28 “Instrumentos financieros: presentación”, el resto de los cantones del país logra un 63 %.

Gráfico 6. Avance en la implementación de NICSP del grupo “balance de situación”

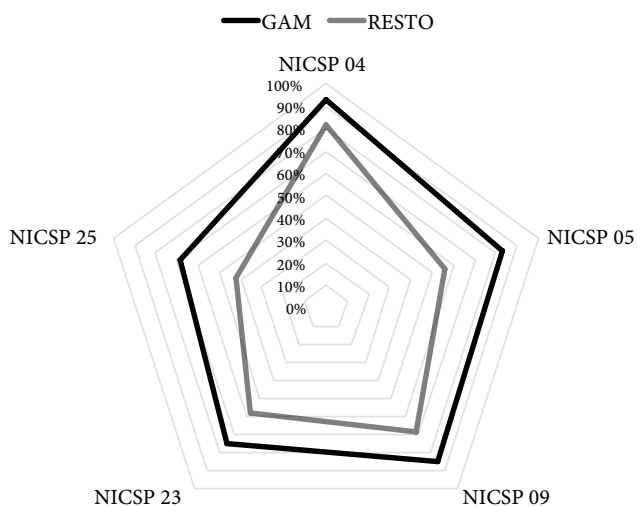


Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP.

El menor avance en cuanto a implementación de normas “específicas” en el país se presenta en las relacionadas con la medición del deterioro del valor, tanto en la NICSP 21 “Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo”, como en la NICSP 26 “Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo”. En ambas normas los ayuntamientos situados en la GAM alcanzan en promedio el 27 %, mientras que en el resto del país el promedio de un 13 %.

Tal y como se indica en el análisis realizado en la gráfica 4, el grupo de las normas que miden las partidas de “resultados” es la que mantiene un logro más homogéneo y con los mejores efectos. Así, por ejemplo, en el caso de la implementación de la NICSP 4 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”, el área metropolitana alcanzó un avance del 93 %, mientras que para los cantones fuera de la GAM su implementación avanzó en un 82 %, según se muestra en el gráfico 7.

Gráfico 7. Avance en la implementación de NICSP del grupo “resultados”



Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP.

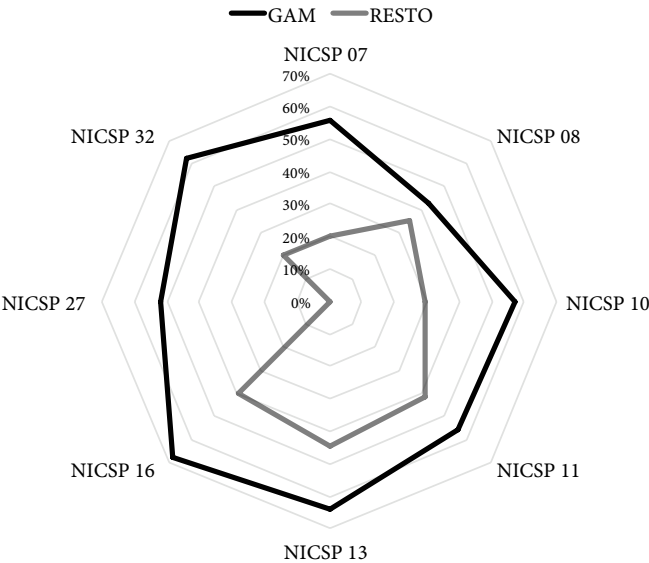
Los menores resultados dentro de este grupo para la GAM los obtuvo la NICSP 25 “Beneficios a los Empleados” con un 68 % de avance y, en esa misma norma para el mientras el resto de los municipios sitúa el porcentaje de implementación en el 42 %.

Con respecto a las normas cuyos ejes son “particulares”, los resultados muestran las mayores asimetrías entre las regiones, pues para la GAM el promedio de avance es del 57 % y para el resto de los gobiernos locales del país es de un 29 %, tal como se aprecia en el gráfico 8. En este grupo, el mayor logro alcanzado por las municipalidades situadas en la GAM en promedio fue en la NICSP 27 “Agricultura” con un 68 % de avance, mientras que la mejor posición en el resto del país fue del 44 % en la NICSP 13 “Arrendamientos”.

Para el caso de los menores avances en este grupo de normas, en las municipalidades ubicadas en la GAM se logró un avance en el proceso de implementación del 43 % en la NICSP 08 “Intereses en negocios conjuntos”,

mientras que no se reporta avance alguno en la NICSP 27 “Agricultura” en las municipalidades de la periferia del país.

Gráfico 8. Avance en la implementación de NICSP del grupo “especiales”



Fuente: elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de NICSP.

El resultado que se obtiene con la implementación de la NICSP 27 de “Agricultura” es paradójico, pues es en la zona central del país donde se logra un mayor avance en un tema que es típicamente rural. Esto puede ser explicado en el grado de aplicabilidad de los párrafos de la norma, pues en la región central es probable que su aplicación se reduzca a la producción de plantas para el ornato de las áreas públicas, mientras que, en los municipios de vocación rural, el grado de aplicación de la norma puede ser más alto, dado una cantidad mayor de actividades relacionadas con esta temática.

Conclusiones

El proceso de implementación de las NICSP ha tenido un desarrollo más lento en los Gobiernos locales en comparación con otras entidades del Gobierno central. Esto porque los decretos aprobados originalmente para la adopción de las NICSP en el ámbito costarricense no incluían a estas administraciones, respecto a la autonomía constitucional de que gozan. No obstante, con la aprobación de la Ley 9635, los ayuntamientos están obligados a la implementación de esta normativa.

Las municipalidades ubicadas en la GAM tienen un promedio de avance mayor en el proceso de implementación de las NICSP en relación con las situadas en áreas fuera de la periferia del país. Esto se debe posiblemente a que en el país ha imperado un modelo de centralización de servicios públicos y oportunidades para la población del área metropolitana, lo que genera, entre otras consecuencias, que sea más sencillo contratar personal calificado en esta región respecto a las otras áreas fuera de la GAM. Así, por ejemplo, de las 10 municipalidades con mayor avance en la implementación de NICSP 9 se sitúan en la GAM. Por el contrario, de las 10 que tienen un menor avance promedio 9 están fuera de la GAM.

El grupo de normas en las que se ha logrado un nivel mayor de avance en el proceso de implementación es el identificado en el estudio como el de “resultados” y el de menor desarrollo el de “balance”. A su vez, la norma con mayor nivel promedio de implementación es la NICSP 4 “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”, posiblemente el resultado está ligado a las escasas transacciones en moneda extranjera que realizan los gobiernos locales. Por el contrario, las NICSP 21 y 26, relacionadas con el deterioro de valor de activos no generadores y generadores de efectivo, son las que tienen un menor logro en la implementación; esto se debe seguramente a la dificultad técnica de la norma y al requerimiento de recursos que implica la puesta en marcha de esta.

Teniendo en cuenta que la información facilitada por la DGCN no es analizada por esta entidad, los resultados de esta investigación permiten a

sus autoridades identificar, entre otras cosas, en cuáles normas se deberían intensificar las actividades de capacitación y las asesorías dirigidas a funcionarios de las municipalidades; de esta forma, se puedan atender aquellas en que se ha logrado un nivel de avance menor en cuanto a su implementación.

Con pocas excepciones, las municipalidades que tienen menores calificaciones en el Índice de Gestión Municipal han logrado menos avances en la implementación de las NICSP, lo que sugiere una eventual correlación entre estas variables. Esta misma tendencia se presenta en relación con el monto del presupuesto de cada municipalidad, es decir, en promedio a mayor nivel de presupuesto mayor nivel de avance en la implementación de la normativa contable internacional para el sector público.

Para contar con un nivel mayor de certeza respecto las posibles correlaciones señaladas en el punto anterior, es conveniente realizar un estudio estadístico que permita inferir la correlación existente entre el nivel de avance en la implementación de las NICSP, el Índice de Gestión Municipal, el presupuesto, entre otras. De igual forma, resulta oportuno plantear estudios que confirmen la información que a manera de autoevaluación cada municipio señala en la denominada “Matriz de cumplimiento de avance de NICSP”.

Referencias

- Abushamsieh, K., López, A., y Ortiz, D. (2013). Administrative Reforms to Governmental Financial Information Systems in GCC Countries: the Case of Qatar. *Middle Eastern Studies*, 49(5), 790–804. doi:10.1080/00263206.2013.811650
- Araya, C., Caba, C., y López, A. (2011). La innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *INNOVAR Journal of Administrative and Social Sciences*, 21(41), 111–123.
- Benito, B., Brusca, I., y Montesinos, V. (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of the IPSASS. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. doi:10.1177/0020852307078424

- Broadbent, J. y Guthrie, J. (2008). Public Sector to Public Service: 20 Years of Contextual Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(2), 129-180.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., Y Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: the Role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., y Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Caba, C., López, A., y Ortiz, D. (2009). Governmental Financial Information Reforms and Changes in the Political System: the Argentina, Chile and Paraguay Experience. *Public Administration and Development*, 29, 429-440. doi:10.1002/pad.551
- Chan, J., Jones, R., y Lüder, K. (1996). Modeling Governmental Accounting Innovation: an Assessment and Future Research Directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1-19.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Rossi, F., Aversano, N., y Cauwenberge, P. (2014). The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177. doi:10.1177/0020852314546580
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2006). *Informe del estudio realizado en el Ministerio de Hacienda sobre el rol de la Contabilidad Nacional en el desarrollo de la normativa contable del sector público*. San José: Publicaciones CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2017). *Informe del seguimiento de la gestión acerca de la implementación y la aplicación de las NICSP en los gobiernos locales. Informe DFOE-DL-SGP-0004-2017*. San José: Publicaciones CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2018). *Índice de Gestión Municipal 2018. Duodécimo Informe, DFOE-DL-IF-0006-2018*. San José: Publicaciones CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica (2019). *Informe de la auditoría de carácter especial sobre el avance del proceso de implementación y aplicación de las NICSP en 21 municipalidades del país. Informe DFOE-DL-IF-006-2019*. San José, Publicaciones CGR.

- Deaconu, A., Nistor, C., y Filip, C. (2011). The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management. An Exploratory Study for Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 32, 77–97.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2007). *Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. New York: IFAC.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2001). *Manual de estadísticas de las finanzas públicas*. Washington, D.C.: Fiscal Affairs Department.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2014). *Manual de estadísticas de las finanzas públicas*. Washington, D.C.: Fiscal Affairs Department.
- Fuertes, I. (2006, febrero). *El modelo de contabilidad pública internacional de la IFAC: análisis de la armonización formal*. Ponencia presentada en IX Jornada de contabilidad pública ASEPUC. Logroño, España.
- Ley n° 8131 (2001, 18 de setiembre), Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, *Gaceta Oficial* n° 198. Recuperado de http://www.archivonacional.go.cr/pdf/ley_8131.doc
- Ley n° 8635 (2018, 04 de diciembre), Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. *Gaceta Oficial* n° 202. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5c07dd2965e11_ALCA202_04_12_2018.pdf
- Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations, in the Political-Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.
- Lüder, K. (2001). *Research in comparative governmental accounting over the last decade – achievements and problems*. Ponencia presentada en el 8vo Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, Spain.
- Martínez, J. (2003). *Ver para crear: la información pública ciudadana en América Central, un estudio desde la sociedad civil*. San José: Fundación Acceso.
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2010). *Plan de acción para la adopción e implementación de las IPSAS en el ámbito costarricense*. San José.
- Ouda, H. (2001). *Basic Requirements for a Model for Successful Applications of Accrual Accounting in the Public Sector*. Ponencia presentada en el 8vo Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, Spain.

Ouda, H. (2004). Basic Requirements for a Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 78–99.

Poder Ejecutivo de Costa Rica. (2008, 09 de diciembre). Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense, Decreto Ejecutivo nº 34918-H. En *Gaceta Oficial* nº 238 [en línea]. Recuperado de www.hacienda.go.cr/.../Decreto%2035616-H-La%20Gaceta%20234-2Dic-2009.docx [2018, 10 de noviembre].

Reforma decreto ejecutivo nº 36961-H (2011, 09 de diciembre). Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense, *Gaceta Oficial* nº 25. Recuperado de [https://www.hacienda.go.cr/docs/554145402b0a9_DECRETO%20No%2036961%20\(modif%2034918\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/554145402b0a9_DECRETO%20No%2036961%20(modif%2034918).pdf)

Anexos

Anexo 1. Cantidad de Ítems por NICSP analizados

Nº NICSP	Detalle	N.º de Ítems
1	Presentación de estados financieros.	53
2	Estados de flujo de efectivo.	20
3	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.	19
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.	28
5	Costos por préstamos.	11
6	Estados financieros consolidados y separados.	31
7	Inversiones en asociadas.	29
8	Intereses en negocios conjuntos.	28
9	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio.	17
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias.	11

N° NICSP	Detalle	N.º de Ítems
11	Contratos de construcción.	22
12	Inventarios.	21
13	Arrendamientos.	4
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación.	8
16	Propiedades de inversión.	41
17	Propiedades, planta y equipo.	41
18	Información financiera por segmentos.	18
19	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.	28
20	Información a revelar sobre partes relacionadas.	9
21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.	17
22	Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno general.	8
23	Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias).	26
24	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros.	10
25	Beneficios a los empleados.	53
26	Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.	17
27	Agricultura.	16
28	Instrumentos financieros: presentación.	8
29	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.	29
30	Instrumentos financieros: información a revelar.	34
31	Activos intangibles.	28
32	Acuerdos de concesión de servicios: la concedente.	12
Total ítems		697

Anexo 2. Listado de municipalidades por porcentaje de avance de cumplimiento

Municipalidad	% Avance	Índice de Gestión Municipal	Presupuesto **
Flores	97 %	79,64	5,18
Hojancha	95 %	55,44	3,53
Goicochea	91 %	74,84	32,95
Desamparados	91 %	72,23	22,3
Puriscal	91 %	51,41	5,63
Tibás	90 %	57,06	14,95
Aserri	84 %	43,02	8,90
La Unión	84 %	78,41	19,19
Curridabat	83 %	61,33	27,59
Cartago	83 %	82,54	46,28
San Pablo	82 %	69,33	7,82
San Rafael	79 %	83,68	9,02
San Isidro	78 %	71,13	5,05
Osa	76 %	62,79	14,08
San Ramón	75 %	60,22	17,48
Escazú	75 %	72,66	61,65
Belén	73 %	84,38	18,02
Tarrazú	71 %	56,12	5,40
Grecia	69 %	65,97	16,46
Dota	69 %	60,63	6,35
Jiménez	66 %	55,91	5,29
El Guarco	66 %	62,36	7,64
Guácimo	66 %	61,09	7,03
Garabito	66 %	52,05	13,93

Municipalidad	% Avance	Índice de Gestión Municipal	Presupuesto **
Naranjo	65 %	58,05	11,56
Siquirres	64 %	56,02	10,89
San Mateo	64 %	68,16	2,74
Limón	64 %	71,54	22,52
Carrillo	64 %	54,09	16,58
Alajuelita	61 %	60,26	6,51
San Carlos	56 %	88,05	39,83
Turubares	56 %	59,01	3,51
Alajuela	54 %	69,26	86,63
Upala	54 %	44,92	10,53
San José	51 %	80,91	147,99
Liberia	51 %	57,91	25,38
Santo Domingo	50 %	56,29	13,85
Sarapiquí	50 %	58,65	11,57
Heredia	49 %	80,73	38,10
Mora	49 %	79,42	7,37
Puntarenas	49 %	58	28,40
Poás	48 %	56,37	5,83
Valverde Vega	45 %	73,86	5,57
España	45 %	76,25	11,94
Palmares	43 %	53,82	5,45
Alfaro Ruiz	41 %	56,88	5,08
León Cortés	41 %	46,4	4,42
Bagaces	40 %	54,63	6,17
Parrita	39 %	56,65	6,98
Tilarán	38 %	51,38	5,92

Municipalidad	% Avance	Índice de Gestión Municipal	Presupuesto **
Vásquez de Coronado	36 %	62,45	11,67
Matina	34 %	42,74	9,19
Moravia	33 %	69,16	13,49
Nicoya	33 %	50,71	11,78
Cañas	33 %	60,81	7,55
Barva	31 %	49,98	9,61
Santa Cruz	30 %	53,85	22,10
Santa Bárbara	30 %	46,35	11,36
Montes de Oca	25 %	65,12	16,20
Pococí	18 %	66,01	22,10
Coto Brus	17 %	52,58	7,78
Turrialba	16 %	48,65	17,08
Talamanca	14 %	38,41	8,37
Santa Ana	14 %	87,59	24,81
Abangares	12 %	54,44	14,34
Nandayure	3 %	44,71	6,62
Golfito	2 %	40,83	11,89
La Cruz	0 %	46,84	10,91
Corredores	0 %	47,29	15,36
Media	52,37 %	61,31	17,03

** Sumas en Millones de dólares USA expresadas al tipo de cambio de 580 colones por dólar.

Anexo 3. Agrupación de las NICSP según el tipo de temática que aborda

Norma	Tema general
NICSP 1 “Presentación de estados financieros”.	Presentación EEEF
NICSP 2 “Estados de flujo de efectivo”.	
NICSP 3 “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”.	
NICSP 6 “Estados financieros consolidados y separados”.	
NICSP 14 “Hechos ocurridos después de la fecha de presentación”.	
NICSP 18 “Información financiera por segmentos”.	
NICSP 20 “Información a revelar sobre partes relacionadas”.	
NICSP 22 “Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno general”.	
NICSP 24 “Presentación de información del presupuesto en los estados financieros”.	Balance situación (A+P+PT)
NICSP 12 “Inventarios”.	
NICSP 17 “Propiedades, planta y equipo”.	
NICSP 19 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes”.	
NICSP 21 “Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo”.	
NICSP 26 “Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo”.	
NICSP 28 “Instrumentos financieros: presentación”.	
NICSP 29 “Instrumentos financieros: reconocimiento y medición”.	
NICSP 30 “Instrumentos financieros: información a revelar”.	
NICSP 31 “Activos intangibles”.	

Norma	Tema general
NICSP 4 “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”.	Estado resultados (I+G)
NICSP 5 “Costos por préstamos”.	
NICSP 9 “Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio”.	
NICSP 23 “Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)”.	
NICSP 25 “Beneficios a los empleados”.	
NICSP 7 “Inversiones en asociadas”.	Particulares o especiales
NICSP 8 “Intereses en negocios conjuntos”.	
NICSP 10 “Información financiera en economías hiperinflacionarias”.	
NICSP 11 “Contratos de construcción”.	
NICSP 13 “Arrendamientos”.	
NICSP 16 “Propiedades de inversión”.	
NICSP 27 “Agricultura”.	
NICSP 32 “Acuerdos de concesión de servicios: la concedente”.	



As contribuições da tese de William Paton (1922): *Accounting Theory*

Vanuza da Silva Figueiredo¹

Recibido: 27 de maio de 2019

Aprovado: 20 de junho de 2019

Figueiredo, V. (2019). As contribuições da tese de William Paton (1922): *Accounting Theory*. *Revista Activos*, 17(2), 127-158. doi: <https://doi.org/10.15332/25005278/5735>

Clasificación JEL: M49

Resumo

Este trabalho tem o objetivo de identificar as principais contribuições sobre o fator de impacto da tese de William Andrew Paton (1922). Uma tese

1 Doutoranda em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (2013). Especialista em Gestão Pública Municipal pela Universidade Federal Fluminense (UFF, 2015) e graduada em Ciências Contábeis pela UFF (2005). Participante do Programa de Voluntariado da Classe Contábil do Conselho Regional de Contabilidade. Professora assistente da UFF. Tutora no curso de pós-graduação lato sensu Gestão Pública Municipal da UFF. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, com atuação principalmente nos temas: contabilidade pública, administração pública e auditoria governamental. E-mail: vanuzafigueiredo@hotmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9050-3706>

desenvolvida há quase um século, mas que permanece atual e relevante fonte de dados para o entendimento da teoria da Contabilidade ao longo dos anos. Mesmo de forma embrionária, o trabalho de Paton traz uma contribuição para a ideia de mensuração e uma introdução ao conceito de “custo corrente”. Trata-se de uma pesquisa exploratória, que utilizou o método empregado por Oppenheim e Renn (1978) para a análise de tipologias de citações, por meio do qual pudemos observar que a maioria das citações foi classificada na tipologia c. Os resultados também evidenciaram, por um lado, que as principais contribuições da obra de Paton (1922) consistem no custo corrente, no *goodwill* e nos postulados. Por outro, muitos pesquisadores, em vez de explorarem a obra de Paton (1922), limitam-se a fazer citações (introduzidas pela preposição latina *apud*) de livros de teoria da Contabilidade que citam essa obra.

Palavras-chave: Paton; teoria da Contabilidade; história da Contabilidade; citação; *apud*.

Los aportes de la tesis de William Paton (1922): *Accounting Theory*

Resumen

El propósito del trabajo es identificar los principales aportes sobre el factor de impacto de la tesis de William Andrew Paton (1922). Una tesis desarrollada desde hace un siglo, pero que permanece actual y relevante fuente de datos para entender la teoría de la Contabilidad a lo largo de los años. Aun de forma embrionaria, el trabajo de Paton trae un aporte para la idea de mensuración y una introducción al concepto de “costo corriente”. Se trata de una investigación exploratoria, que utilizó el método empleado por Oppenheim y Renn (1978) para analizar tipologías de citas, por medio del ello hemos podido observar que la mayoría de las citas se clasificó en la tipología c. Los resultados también dan cuenta, por un lado, que los principales aportes

de la obra de Paton (1922) consisten en el costo corriente, el *goodwill* y los postulados. Por otro, muchos investigadores, en vez de explorar la obra de Paton (1922), se limitan a hacer citas de citas (introducidas por la preposición latina *apud*) de libros de teoría de la Contabilidad que citan esta obra.

Palabras clave: Paton, teoría de la Contabilidad, historia de la Contabilidad, cita, *apud*.

The Contributions of William Paton's Thesis (1922) — *Accounting Theory*

Abstract

The aim of this paper is to identify the main contributions to the impact factor of William Andrew Paton's thesis (1922). This thesis was developed a century ago but remains as a current and relevant data source to understand the accounting theory over the years. Even in an embryonic form, Paton's work brings a contribution to the idea of measurement and an introduction to the concept of "current cost." It is an exploratory research, which used the method employed by Oppenheim and Renn (1978) to analyze citation typologies, through which we have been able to observe that most of the citations were classified in the c typology. Results also show, on the one hand, that the main contributions of Paton's work (1922) are current cost, goodwill, and postulates. On the other hand, instead of exploring Paton's work (1922), many researchers limit themselves to making citations (introduced by the Latin preposition *apud*) from accounting books that cite this work.

Keywords: Paton, accounting theory, accounting history, citation, *apud*.

Introdução

Em qualquer parte do mundo, independentemente da escola de Contabilidade utilizada, o estudo da história das Ciências Contábeis é um assunto que precisa ser discutido e difundido com amplitude. Para o avanço do campo, é preciso um abrangente entendimento das origens das abordagens e dos conceitos empregados. Dessa forma, é essencial trazer, para as pesquisas atuais, uma fundamentação dos conceitos oriundos de legados dos pesquisadores pioneiros.

É necessário ressaltar que as pesquisas que abordam a história da Contabilidade são de suma importância para a compreensão da evolução do conhecimento. Os conceitos difundidos na Contabilidade são frutos de diversas contribuições históricas, o que torna indispensável, portanto, identificarmos os principais autores que desenvolveram pesquisas seminais sobre a teoria da Contabilidade.

Este artigo tem como objetivo discutir a tese de Paton (1922) e suas principais contribuições para a teoria da Contabilidade. Esse tipo de pesquisa se justifica pela constante necessidade de buscar respostas no passado para fundamentar e compreender fenômenos existentes nos dias atuais.

A divisão do artigo é apresentada a seguir. Na segunda seção, reviso a literatura sobre a tese de Paton (1922); na terceira seção, apresento a metodologia empregada neste estudo. Em seguida, trago a análise dos resultados e as conclusões da pesquisa.

Referencial teórico

A história da Contabilidade

Dentro de um aspecto arqueológico, a Contabilidade manifestou-se há quase dez séculos, portanto muito antes do próprio homem ter desenvolvido o

espírito de civilidade. Assim como o homem progrediu, a Contabilidade, como uma ferramenta indispensável para o progresso da humanidade, perseguiu esse progresso. O epitome do enredo evolutivo da Contabilidade leva ao desfecho de que, igual a qualquer ramo de conhecimento intimamente relacionado com o contexto social, a história do pensamento contábil é produto do meio social em que o usuário está inserido, tanto em termos de espaço como de tempo. Em sítios arqueológicos, foram encontrados materiais utilizados por civilizações pré-históricas que caracterizam um sistema contábil utilizado entre 8.000 e 3.000 a. C., constituído de pequenas fichas de barro (Santos, Schmidt, Pinheiro e Nunes, 2006).

Quanto à história da Contabilidade, as obras de Paton estão enquadradas na Escola Norte-Americana, como observado no quadro a seguir.

Quadro 1. Escolas de pensamento contábil

Escolas de pensamento contábil	Período	Principais autores	Características	Objetivo
Escola Contista	Século xv	Benedetto Cotrugli, Leonardo Fibonacci, Frei Luca Pacioli	Preocupação em descrever e apresentar exemplos de como registrar transações em livros contábeis por meio de partidas simples ou dobradas. Trabalho centrado em contas.	Registro das contas a pagar e a receber.
Escola Administrativa ou Lombarda	Século xix	Francesco Villa e Antonio Tonzig	Inclusão na Contabilidade de fatores econômicos de produção e de consumo. Estudo da administração das entidades; aplicação de princípios econômicos ao campo da Contabilidade. A Contabilidade como fonte de informação gerencial.	Conexão entre os elementos contábeis e os elementos econômico-administrativos.

Escolas de pensamento contábil	Período	Principais autores	Características	Objetivo
Escola Personalista	Século XIX	Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi	Interesse pelo aspecto jurídico das relações entre o proprietário e a entidade. Uso da teoria logismográfica. Teoria da personificação das contas.	As contas deveriam ser abertas em nome de pessoas verdadeiras, físicas ou jurídicas, e o dever e o haver representavam débitos e créditos das pessoas titulares dessas contas.
Escola Veneziana ou Controlista	Século XIX	Fábio Besta, Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon e Pietro D'Alvise	Distinção entre o conceito de “administração geral” e “administração econômica”. Dedicação de muita atenção ao processo de continuidade da gestão. O patrimônio representado pela soma de valores ativos e passivos. A administração econômica compreende: a gestão, a direção e a verificação/controlre. Preocupação com estudos históricos da Contabilidade.	A Contabilidade como ciência do controle econômico.

Escolas de pensamento contábil	Período	Principais autores	Características	Objetivo
Escola Norte-Americana	Século XX	Charles Ezra Sprague, Henry Rand Hatfield, William Andrew Paton, Ananias Charles Littleton, Carman George Blough, Maurice Moonitz, Raymond Chambers, Richard Mattessich, Lawrence Robert Dicksee, Kenneth Most, Kenneth Forsythe MacNeal	Grande parte de suas construções teóricas teve origem em entidades ligadas a profissionais da área contábil. Preocupação com a qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, especialmente no que tange a informações para investidores no mercado de ações. A padronização financeira tornou-se um dos mais controvertidos aspectos do doutrinamento contábil norte-americano. Padronização do trabalho de auditoria. Para Hatfield, as teorias deveriam derivar, indubitavelmente, da prática e da experiência, de preferência de premissas abstratas.	Progresso doutrinário da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis e enorme expansão da Contabilidade gerencial, especialmente no que tange à qualidade da informação interna para a tomada de decisão.

Fonte: elaborado a partir da obra de Schmidt (2000).

William Andrew Paton

William Andrew Paton possui um extenso currículo. Filho de professores, Paton (após a graduação em Economia) iniciou sua carreira acadêmica na Universidade de Michigan em 1914; trabalhou como professor assistente na Universidade de Minnesota em 1916 e 1917; retornou à Universidade de Michigan, onde foi professor de Contabilidade e Economia em 1921. Levou seus conhecimentos para a Universidade da Califórnia, Berkeley (1937-1938), para a Universidade de Harvard (1939-1940), para a Universidade de Chicago (1959-1960) e para a Universidade de Kentucky (1968-1969), nesta última universidade lecionou como professor visitante e exerceu consultoria como contador. Foi premiado com o título de Educador Contábil do Século pelo American Institute of Certified Public Accountants. Paton deixou um legado: escreveu diversos livros e artigos. Ele era o editor do *Accountants Handbook*, um dos fundadores da American Accounting Association e, em 1926, começou a *Accounting Review*, o mais antigo periódico acadêmico em Contabilidade.

Em 1922, Paton concluiu sua tese intitulada *Accounting theory with special reference to the corporate enterprise*, que será o tema deste artigo. Esse estudo trouxe diversas contribuições para a teoria da Contabilidade, pois enfoca temas ainda atuais e constantemente debatidos na área. Cabe destacar que Paton escreveu essa tese ainda muito jovem (com aproximadamente 30 anos de idade), logo após a Primeira Guerra Mundial.

O *Accounting Hall of Fame* foi criado em 1950 na Universidade Estadual de Ohio com o objetivo de honrar e reconhecer serviços e contribuições diferenciados para o progresso da Contabilidade em qualquer um de seus diversos campos. Eram notáveis as contribuições de Paton para a pesquisa e para a literatura contábil, além do serviço significativo para as organizações profissionais de Contabilidade e desenvolvia um amplo reconhecimento como autoridade na área, avanço do ensino contábil e serviço público. No mesmo ano no primeiro *Accounting Hall of Fame*, William Andrew Paton, George Oliver May e Robert Hiester Montgomery foram premiados.

Em diversos momentos da tese, que se tornou um livro, Paton salientava sua preocupação em ensinar aos contadores da maneira mais didática e ilustrativa possível, fazendo questão de alertar constantemente o contador sobre a importância da prática aliada à teoria. O livro, portanto, teve como objetivo apresentar uma reafirmação da teoria da Contabilidade, condizente com as condições e necessidades de empreendimento de grandes corporações, bem como aplicável a formas mais simples e mais primitivas de organização.

Paton, em vários momentos, mostrou-se preocupado em alertar o contador sobre diversos pontos importantes da Contabilidade; como, por exemplo, o uso das expressões: “o contador deve ter em mente”, “o contador poderia”, “é desejável, no entanto, sugerir que o contador”. Ele teve, portanto, o zelo de trazer contribuições que auxiliassem o contador no exercício da profissão, sempre de forma acessível e com profusão de ensinamentos.

Ao contrário das publicações atuais, naquela época, eles não apresentavam nas referências as obras citadas ao longo do trabalho. Segundo Santos *et al.* (2006), os livros *Modern Accounting: Its Principles and some of its problems*, de autoria de Hatfield, e *The philosophy of accounts*, de Sprague, estimularam o interesse de Paton pela Contabilidade e representaram o ponto de partida para o desenvolvimento de seu trabalho de doutoramento. Logo no prefácio, Paton (1922) traz a afirmação de que a teoria da Contabilidade poderia ser descrita como “Contabilidade proprietária”, a qual é a opinião de escritores como Sprague, Hatfield e outros.

Williams e Lawrence (2018) desenvolverem um livro sobre o estudo do pensamento contábil realizado por Paton e apresentaram o autor como um profissional renomado e reconhecido mundialmente como autoridade em Contabilidade teórica e pioneiro no desenvolvimento da educação contábil. Para os autores, seus pensamentos, sua história, suas crenças e suas realizações devem ser preservados para futuros contadores, pois ele ganhou uma reputação merecida como orador eloquente, defensor e forte crítico da Contabilidade, além de ser considerado um dos grandes contadores do século xx.

Houve, na década de 1920, grande salto de qualidade com os trabalhos de Paton (1922) e de outros grandes nomes da Contabilidade, o que se seguiu até a década de 1980. Assim, houve uma enorme quantidade de trabalhos empíricos desde então, o que deixou os grandes normativistas atônitos ao traçarem as tendências (Iudícibus e Martins, 2015).

A pesquisa histórica na Contabilidade é importante para acompanhar a evolução e explicar conceitos atuais oriundos de contribuições passadas, pois o reconhecimento das etapas vividas pela ciência é essencial para uma maior compreensão de definições complexas. Assim, esta pesquisa visa identificar as principais contribuições da tese de Paton (1922).

Principais contribuições da tese de Paton (1922): *Accounting Theory*

As principais contribuições da obra de Paton (1922) consistem no custo corrente, no *goodwill* e nos postulados. Ele aborda, em muitos casos, a adoção do custo corrente como base para avaliação. Mais uma vez, deve ficar claro que o reconhecimento do reforço, que simplesmente mede a mudança de custo corrente efetivo, não envolveria, em geral, a antecipação de renda e a acumulação da margem normal de renda. É claro que os preços de venda seguem os custos de substituição.

A esse respeito, Paton (1918, 1922) e Schmidt (1921) partiram da ênfase colocada sobre custos de reposição ou valores de mercado; logo em seguida, esse modelo de custo foi defendido por Sweeney (1932), MacNeal (1939) e Zeff (2016).

Paton, no capítulo XIII, também teve uma discussão ampla acerca do *goodwill*, embora não tenha sido pioneiro ao tratar do tema. Uma das pesquisas mais antigas sobre o *goodwill* está presente no trabalho de Harris (1884), que o definiu como o valor monetário além dos ativos reais de interesse (como *book debits*, *stock-in-trade*, *machinery* etc.)

e que pode ser realizado em casos de morte, dissolução, aposentadoria ou liquidação.

Cooper (2007) discutiu os princípios e políticas contábeis a respeito do *goodwill* entre 1880 e 1921, identificando em sua análise que havia várias áreas de concordância no que diz respeito à sua contabilização. Estas incluem a natureza e definição do *goodwill*, o seu estatuto como ativo da Contabilidade, a sua inseparabilidade do negócio como um todo e a sua capacidade de ser avaliado separadamente, e as circunstâncias do seu reconhecimento nas contas. No entanto, foi identificada uma diferença significativa na opinião relativa ao tratamento do *goodwill*, adquirido após o seu registro nas contas. Houve consenso de que a baixa imediata de tal boa vontade para as reservas seria o tratamento contábil mais adequado para as empresas não constituídas em sociedade (empresa individual e coletiva).

Em várias áreas, vê-se o impacto do pensamento de Paton, a saber: ágio, estoque de tesouraria e contabilidade de ativos e instalações etc. Paton criou esses conceitos? Em muitos casos, a resposta é “não”. No entanto, o ponto crítico a se ter em mente é que ele os trouxe à vanguarda, onde eles poderiam ser examinados e discutidos. Ele pode unir com maestria a teoria e a prática (Williams e Lawrence, 2018).

Antes de Paton, outros autores já desenvolviam os conceitos utilizados atualmente, o que reafirma que o conceito de “*goodwill*” não é uma contribuição exclusiva dele.

Hendriksen e van Breda (2010) destacam que raramente, até então, um autor captou tão bem ou sucintamente as limitações da Contabilidade pelo custo histórico. Tal como Pacioli, os comentários secos de Paton podem ser lidos com tanto frescor hoje em dia quanto na época em que foram redigidos.

Alguns dos escritores na teoria, notavelmente Sprague e Hatfield, não satisfeitos apenas em descrever a prática, abordaram com seriedade a exposição da teoria pura; mas os escritores de livros didáticos, em sua maior

parte, muito naturalmente se preocuparam com a prática, apenas com um aceno ocasional em direção à teoria, com a qual pareciam reforçar a prática (Williams e Lawrence, 2018).

Esses autores destacam que a busca por princípios contábeis antes dos valores mobiliários — a maioria da literatura contábil não se afastou da prática — e as prescrições eram geralmente baseadas em racionalizações da prática. Até propostas de Contabilidade de nível de preço de Sweeney dos anos 1920 foram baseadas na prática.

Soares e Vicente (2014) identificaram, nas propostas de ementa para a disciplina Teoria da Contabilidade, de diversos autores, um alto grau de similaridade, mesmo em nível de mestrado. Entre os autores, observam-se alguns pontos comuns: indicação de tópicos sobre a história e evolução da Contabilidade; objeto e objetivos da Contabilidade e das demonstrações contábeis; mensuração e reconhecimento de ativos e passivos; receitas e despesas; perdas e ganhos; princípios, postulados e convenções; normas internacionais e brasileiras de Contabilidade, e evidenciação (*disclosure*).

A história da Contabilidade possui diversos pioneiros, por isso há necessidade de se compreender e se valorizar as contribuições dessas personagens ao longo dos séculos.

Diversos pontos são apresentados na obra de Paton, porém poucos são os autores que exploram essa obra para analisar a sua influência nas discussões atuais sobre a teoria da Contabilidade. Ao longo da leitura do texto de Paton, identificamos que ele buscou, na prática, a construção desse “marco conceitual”.

Os postulados

As maiores contribuições da tese de Paton são os postulados. Um grande número de pesquisadores da área contábil recorre ao livro de Hendriksen

e van Breda para extrair tais definições, em vez de buscar, nas fontes primárias, o embasamento de seus trabalhos.

A tese de Paton trouxe uma reafirmação da teoria da Contabilidade consistente com as condições e necessidades das grandes corporações. No capítulo xx, ele discute suposições básicas ou “postulados” que sustentam a estrutura da Contabilidade moderna (Zeff, 1999a). Nos escritos de Paton (1922) e do comitê da Associação Americana de Contabilidade de 1936, o foco consistia em apresentar um critério de mensuração (por exemplo, o custo histórico) e de alguns postulados (por exemplo, entidade, continuidade e periodicidade) (Liang, 2018).

Hendriksen e van Breda (2010) afirmam que, somente se “o contador puder visualizar a base na qual está se apoiando”, evitará “aplicações incorretas e conclusões gerais errôneas”. Para esse fim, Hendriksen e van Breda (2010) enumeraram seis postulados, junto a suas limitações:

1. a existência de entidade empresarial distinta — isso é universalmente presumido, muito embora seja, na realidade, apenas figura de linguagem;
2. a continuidade dessa entidade — a suposição de empresa em funcionamento é, em grande parte, questão de conveniência;
3. a equação do balanço — essa igualdade ocorre somente porque fechamos qualquer “buraco” que exista ajustando as contas de patrimônio dos acionistas;
4. o postulado monetário — essa é a premissa infundada de que “uma demonstração de ativos e passivos em dólares e *cents* é uma representação completa da posição financeira da empresa na data da demonstração” (Hendriksen e van Breda, 2010, p. 75);

5. o postulado do custo — essa é a igualmente infundada premissa de que “o custo indica o valor verdadeiro para fins de demonstração inicial” (Hendriksen e van Breda, 2010, p. 75);
6. o postulado de reconhecimento de receitas — isso pressupõe que “a receita ou o lucro surgem repentinamente, de maneira integral, numa ocasião específica, geralmente a venda o que claramente não é verdade” (Hendriksen e van Breda, 2010, p. 75).

Paton (1922), a respeito do postulado da entidade, afirma que:

[a] suposição de uma entidade empresarial, um tanto separada e distinta das pessoas reais que conduzem suas operações, é uma concepção que tem sido grandemente deplorada por alguns escritores e firmemente defendida por outros. A empresa não é uma pessoa, portanto, falar disso como pessoa ou dotá-la de atributos pessoais é fazer uso de uma figura de linguagem. Mas isso não significa que a empresa particular não tenha uma existência real e mensurável. Uma empresa particular é uma instituição, não uma pessoa; mas uma instituição pode ser uma coisa muito real. Estamos todos vivendo no meio de um complexo sistema de instituições. (p. 473)

A insatisfação com a orientação da teoria proprietária levou ao desenvolvimento da teoria da entidade. Seu arquiteto-chefe foi William Andrew Paton, professor de longa data na Universidade de Michigan, e, sob a teoria da entidade, a empresa e seus proprietários são seres separados. Os ativos pertencem à própria empresa; tanto o passivo como os detentores de capital são investidores nesses ativos com diferentes direitos e obrigações. A equação do balanço patrimonial é: “ $\Sigma assets = \Sigma equities (including liabilities)$ ” (Wölk, Dodd e Tearney, 2004, p. 144).

Paton (1922) ressalta o caso da corporação, este postulado é validado do ponto de vista legal. A corporação é uma entidade real, dotada pelo Estado com todos os privilégios de qualquer pessoa de negócios. Pode adquirir títulos de propriedade, pedir dinheiro emprestado, participar de praticamente qualquer operação comercial reconhecida, contratar mão de

obra, comprar e vender mercadorias e outros bens etc. Em geral, pode-se dizer que a corporação (não seus membros humanos) possui os ativos, dirige os negócios, empresta fundos, estabelece políticas de dividendos e assim por diante.

Leite Filho e Oliveira (2010) buscaram, na obra de Hendriksen e van Breda (1999, p. 75), informações sobre a pesquisa de Paton, como, por exemplo, “a existência de entidade empresarial distinta [...] é universalmente presumida, muito embora seja, na realidade, apenas figura de linguagem”. Eles afirmam que há necessidade da existência da separação dos patrimônios de sócios e de empresas, mas admitem que, na prática, seja algo difícil de aplicar.

Na pesquisa de Azevedo (2010), com base na obra de Hendriksen e van Breda para extrair textos de Paton (1922), foi apresentada uma crítica ao posicionamento hierárquico dos Postulados e Princípios da Teoria Contábil, com o uso, por exemplo, dos conceitos de “entidade” e “continuidade”.

Zeff (2013) afirma que Paton (1922) foi o defensor mais articulado da teoria da entidade, que ele chamou de “ponto de vista gerencial” em seu livro *Teoria da Contabilidade* (p. 52). Paton argumentou que, para a corporação, que ele chamou de “empresa de negócios por excelência” (Paton, 1922, p. 19, 45), acionistas comuns e preferenciais, também como detentores de títulos, assumiram riscos e suas ações se fundiram: todos eram fornecedores do capital. A pergunta que ele fez foi: “as contas e transações devem ser classificadas e analisadas do ponto de vista de toda a empresa como uma unidade operacional ou devem ser princípios contábeis que sejam apresentados em termos de um único interesse, o proprietário?” (Paton, 1922, p. 52). Seu “ponto de vista gerencial” concentrou-se no primeiro desses dois (Zeff, 2013).

A respeito do postulado da continuidade, Paton (1922) afirma que o contador não apenas assume a existência de uma entidade de negócios, mas ele também, como corolário, toma como certa a continuidade dessa entidade, isto é, ele supõe que o negócio com o qual está lidando é uma

“continuidade”. Essa segunda suposição dificilmente deve ser dita, pois é, em grande parte, uma mera conveniência. Ninguém está em posição de prever, com certeza, o futuro de um negócio específico. O negócio é razoavelmente provável de continuar e de alguma forma não há garantia de sucesso no decorrer do tempo. Todo negócio envolve o elemento especulativo, embora, em alguns casos, seja muito mais pronunciado do que em outros.

Campos (2011) investigou as raízes epistemológicas do conceito da continuidade em Contabilidade, explicando seu significado e sua utilização. Foram demonstrados os significados de “axioma”, “postulado” e “princípio”, discorrendo-se sobre o papel desses termos na construção do conhecimento e como base na utilização do conceito de continuidade na Contabilidade. Também foi discutido o fundamento contábil do conceito da continuidade, no qual se identificou que grande parte das obras consultadas utiliza uma abordagem prescritiva para o tratamento do tema, como é o caso de textos emanados de órgãos reguladores da profissão contábil.

O “*going concern*”, assim denominado na versão em inglês, é observado por Paton como inteiramente razoável, na ausência de evidência que dê uma clara presunção em contrário, pois é certamente justo supor que o negócio em particular vai continuar, pelo menos para o futuro próximo. O contador, portanto, tem o direito de tomar como certo que a preocupação específica na qual ele está interessado continuará a operar por algum tempo. Concebivelmente, a falência pode ocorrer, mas não precisa ser antecipada nas contas.

Na abordagem apresentada por Paton (1922), na equação do balanço: “o total das propriedades e o total das representações de propriedade, proprietários e outros elementos combinados — a suposição, em outras palavras, de que o total dos ativos de cada negócio é igual ao total dos passivos [...]” (p. 481)².

2 “*The total of the properties and the total of the representations of ownership, proprietary and other elements combined — the assumption, in other words, that the total of the assets of every business is equal to the total of the equities*” (tradução livre).

Há um pressuposto de que, em cada empresa, existe uma equação. Os ativos representam uma declaração direta do valor das propriedades da empresa; os passivos representam uma demonstração indireta dos mesmos valores. Em um caso, o contador está listando as propriedades objetivas; no outro, ele está registrando a distribuição adequada do total de ativos entre os vários indivíduos e interesses que têm reivindicações nele. Em um caso, a atenção está sendo focalizada nos objetos nos quais os fundos foram gastos; no outro, nas fontes desses fundos. O total das propriedades constitui o total da riqueza ou do capital da empresa; as ações expressam a dispersão desse capital entre os diversos investidores envolvidos. No que diz respeito aos ativos, o credor tem direito, no caso de liquidação, a qualquer saldo disponível após o cumprimento de todas as outras reivindicações. No caso de insolvência forçada, é provável que esse montante seja nulo ou insignificante e tenha pouca relação com os valores dos balanços anteriores. Além disso, os proprietários têm direito a uma participação em todo o excesso de lucros futuros da empresa, um direito que depende, para ser aplicado, da política específica do conselho de administração.

Paton mantém, em particular, no que diz respeito à equação do balanço, que a propriedade e os passivos são, na verdade, seções de uma divisão maior: passivos iguais a propriedades é a expressão mais lógica da condição financeira do negócio (Meyer, 1973).

Na visão de Paton, no caso dos passivos, os montantes atribuídos pelo contador provavelmente serão um pouco mais razoáveis. Em geral — ignorando descontos não acumulados, prêmios não amortizados etc. —, pode-se dizer que o contador considera a soma devida no vencimento como o verdadeiro passivo. Na ausência de insolvência, esta é a quantia que finalmente será realizada pelo investidor contratual, e é provável que aproxime o princípio original, caso a empresa vá à falência, já que existe ainda alguma possibilidade de os credores receberem montantes. Consequentemente, existe um grande elemento de precisão factual nos números do balanço que estão anexados às ações contratuais. Mesmo aqui,

claro, o valor de mercado de uma determinada ligação ou outra garantia semelhante pode variar visivelmente do montante que aparece na empresa emissora da demonstração financeira.

Postulado monetário, também denominado “condição financeira e balanço”, está relacionado à situação financeira de uma empresa, de acordo com Paton, e pode ser apresentado no que diz respeito a ativos e passivos; ou seja, ele assume que uma demonstração de ativos e passivos em moeda corrente é uma representação completa da condição financeira da empresa na data da declaração. O balanço, como uma declaração verdadeira da condição financeira, não deve ser levado muito a sério, pois tem limitações bem definidas nas circunstâncias mais favoráveis. Uma demonstração do balanço de valores de ativos é realmente apenas provisória, visto que depende do futuro para sua validação.

O balanço de uma empresa grande e complexa tende a ser, naturalmente, imperfeito por várias razões de ordem técnica. A tomada de inventário, por exemplo, pode consumir várias semanas, e o valor final colocado no balanço não será mais do que uma aproximação do valor das mercadorias na banda na data precisa da declaração. Isto é, se existem potenciais ativos ou potenciais passivos na situação, que estão suficientemente à vista para serem mais do que simples possibilidades, considera-se boa prática indicar esses elementos, de alguma forma suplementar, em conexão com o balanço patrimonial (Paton, 1922).

Paton (1922), ao focar a questão do postulado do custo, faz algumas suposições importantes relacionadas ao cálculo de custos e à avaliação. Em primeiro lugar, ele assume que o custo dá valor real para fins de declaração inicial, sendo uma das premissas mais importantes subjacentes à Contabilidade na prática, na medida em que é o único fato definitivo disponível quando uma propriedade é comprada, construída ou adquirida de outra forma. É inteiramente razoável, portanto, que seja cobrada, em qualquer caso, a conta de ativo apropriada com o valor desse custo, já que ele enfatiza que o contador não deve tentar determinar o valor de venda, mas o valor de custo. Eis que surge, então, a pergunta: quais os custos desse

empreendimento em particular? Nesse caso, deve o contador relatar os custos reais, qualquer que seja o valor.

Paton (1922), analisando o postulado de reconhecimento de receitas, assume que as despesas se acumulam, mas destaca que essa receita líquida ou lucro aparece repentinamente, em alguma ocasião específica, geralmente a da venda. Isso significa que a “despesa” do contador para o negócio em particular e o “custo de produção” do economista são duas coisas bem diferentes. O economista está falando sobre o custo determinante do preço, o custo para o comprador; portanto, assume que a receita líquida de negócios, pelo menos em parte, é um custo essencial de produção, um elemento que o preço deve cobrir se a produção continuar em volume satisfatório.

Podemos observar que, em vários momentos, Paton utiliza seu conhecimento em Economia para explicar fenômenos que ocorrem na Contabilidade, o que contribui imensamente para um perfeito entendimento das questões contábeis em foco. Alguns autores, ao citar os postulados de Paton (1922), não incluem a sequência como um dos postulados, embora ele dê uma especial atenção a esse tema. Analisando essa questão, observamos que, em vários pontos, o contador considera necessário adotar certas premissas com respeito a sequências de dados e a relações entre séries de fatos. Ele normalmente considera como certo que uma perda no valor do ativo recaia sobre ou extinga a mais recente propriedade acumulada. Assim, os vencimentos são normalmente cobrados, em primeiro lugar, contra o lucro bruto ou o lucro líquido do período e, em segundo lugar, são deduzidos dos lucros acumulados, cobrados das contas e mostrado o investimento original apenas como último recurso.

Ele destaca que a Contabilidade passou por grandes avanços e é altamente desejável, no decurso desse rápido desenvolvimento, que os pilares da teoria e da prática sejam ocasionalmente examinados e analisados, com vistas a descobrir, com precisão, com que firmeza eles estão ancorados.

Esse trabalho desenvolvido por Paton reuniu diversos conceitos visionários a respeito da Contabilidade que até hoje estão sendo aplicados. Como

destaca Zeff (2013), Paton argumentou que a declaração de renda deveria ser elaborada para mostrar uma receita líquida, resultando em todas as ações dos ativos. Esta é uma posição similar às que foram tomadas nos últimos anos por muitos que afirmam que o objetivo do relatório financeiro é fornecer informações contábeis aos investidores em títulos de dívida e ações. Paton, ao propor que os dados contábeis da empresa fossem relatados a todos os fornecedores de capital com rendimento, argumentou que as taxas de juros devem ser como uma distribuição do lucro líquido, não como uma despesa para se chegar ao lucro líquido. O interesse é, afinal, a renda aos credores (cap. XI). Hoje, praticamente ninguém afirma que as taxas de juros devam ser mostradas na demonstração de resultados, como outra que não seja uma despesa.

A posição de Paton, no entanto, é logicamente defensável se levarmos em conta que o lucro líquido deve ser definido por referência aos investidores em títulos de dívida e ações. Além disso, ele também considerava o governo como uma parte interessada, apontando “Imposto Federal e Imposto sobre Lucros” como distribuição do lucro líquido (Paton, 1922, p. 269).

Procedimentos metodológicos

O objetivo proposto classifica a pesquisa como uma pesquisa exploratória, sendo realizada em área na qual há pouco ou nenhum conhecimento anterior em que possamos buscar informações sobre o problema (Collis e Hussey, 2005).

A pesquisa exploratória foi realizada com base em fontes diversas: Google Acadêmico, livros, artigos, teses e dissertações. Realizou-se um estudo exploratório descritivo, com o objetivo de identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão (Collis e Hussey, 2005).

Para fazer a análise de tipologias de citações, utilizamos o método empregado por Oppenheim e Renn (1978). Embora haja vários métodos

para classificar as relações entre citações e artigos citados, optamos em empregar essa tipologia por apresentar, de forma detalhada, a classificação que considera os sete motivos — também descritos como categorias — que levam um autor a citar outro trabalho: a) relatar um trabalho histórico; b) descrever outro trabalho relevante; c) fornecer informações ou dados, exceto para comparação; d) fornecer informações ou dados para comparação; e) utilizar equação teórica; f) reproduzir a metodologia; g) rejeitar teoria ou método não aplicável ou não recomendado.

Análise e resultados

Oppenheim e Renn (1978) desenvolveram uma nova tipologia de citações que acreditavam ser mais fácil de usar e compreender. Assim, realizaram um estudo para descrever e averiguar por que artigos antigos ainda são citados muitos anos depois de serem publicados. Verificou-se que cerca de 40 % das citações foram por razões históricas, mas que, nos restantes 60 % dos casos, o papel antigo ainda é usado ativamente.

Quanto aos sete motivos/categorias que levam um autor a citar outro trabalho, a primeira categoria foi utilizada quando os artigos foram citados por fatores históricos, na medida em que os respectivos autores foram homenageados por terem sido os pioneiros no trabalho de campo em questão. Já nos momentos em que o trabalho utilizado como referência foi considerado relevante (teoria ou equação), seja pela importância conceitual, seja porque o autor simplesmente concorda com a citação, o enquadramento recaiu na categoria B, tendo em vista as informações importantes que são descritas ou discutidas (mas não simplesmente referidas) pelo autor.

A categoria C cobriu os casos em que o autor fez uso específico da citação quando o intuito não era comparar; enquanto o uso de um artigo citado para obter informações que foram usadas para comparação foi classificado como pertencente à categoria D. O critério de classificação referente à categoria E foi utilizado para delimitar todos os casos em que o artigo realmente empregou a equação teórica citada para fins de cálculo.

A categoria F contemplou os casos de artigos que citaram um determinado autor por terem sido utilizadas técnicas, práticas ou teóricas desenvolvidas por ele, em determinado artigo; ou seja, quando um método era usado para resolver uma equação desenvolvida pelo trabalho de citação, e o método foi dado no artigo citado. Desse modo, se foi usada uma equação para obter dados, definimos como E, mas, se citar a equação em si, enquadra-se na opção F.

Se um autor sentiu que era necessário afirmar que a teoria ou o método não era aplicável, ou não era a melhor opção para atender ao seu propósito, esse caso foi alocado na categoria G. Um trabalho que cita a mesma obra mais de uma vez e pelo mesmo motivo dado na tipologia foi enquadrado na categoria particular uma vez. Por sua vez, quando um artigo é citado na introdução de um trabalho, como exemplo de produção anterior no campo (categoria A), mas, em seguida, é citado novamente por motivo distinto, a classificação se dá em função do uso feito dele, e não pelo papel histórico desempenhado.

O conceito de “histórico” para os autores está associado à ideia de evidenciar a primeira pessoa a trabalhar no campo, homenagens aos pioneiros ou se um artigo foi citado porque descreveu trabalho anterior. Nas citações realizadas a partir da obra de Paton (1922), identificamos a presença de quase todos os motivos destacados por Oppenheim e Renn.

Ao realizarmos uma breve pesquisa no Google Academic (“Paton, 1922, Paton”), identificamos 178 trabalhos que citam essa obra. A mesma pesquisa com a utilização de “Paton, 1922 *apud*”, entretanto, obteve um resultado bem maior. Identificamos, constantemente, nos periódicos voltados para a Contabilidade, artigos que contêm citações indiretas com o uso de *apud*, o que deixa explícito, de forma patente, a notória subutilização dessa obra por um grande número de pesquisadores.

O uso da preposição latina *apud* não é muito aconselhável em uma pesquisa científica, pois sua utilização excessiva pode sinalizar um esforço reduzido do autor em busca do texto original, visto que utiliza uma

terceira pesquisa para extrair o material por vezes inacessível. Para Magtaz e Berlinck (2010), *apud* trata-se de um recurso que deve ser utilizado com muita parcimônia e depois de um genuíno esforço de pesquisa da citação direta. A suposta inacessibilidade do texto citado é sempre relativa, já que a pesquisa foi citada por outro autor e este teve acesso ao trabalho.

Excetuando os casos em que é impossível o acesso ao texto original, seja por deterioração da mídia, seja pela inacessibilidade do texto, deve-se evitar a todo custo a referência indireta (*apud*). Um excerto tomado fora de seu contexto pode dar margem a interpretações equivocadas, o que pode gerar falsidade sobre o que realmente o autor está dizendo. Portanto, faz-se necessário o conhecimento do texto original que se pretende citar a todos que se propõem à produção de textos acadêmicos, a fim de dar maior credibilidade à sua produção bibliográfica. Tanto editores quanto consultores de revistas científicas devem coibir esse recurso e estimular os autores a busca e leitura de textos de fontes primárias (Magtaz e Berlinck, 2010).

O excesso de uso de *apud* impede que a obra possa ser analisada na plenitude de seus muitos ângulos e discernimentos possíveis. Diante desse contexto, entende-se que é importante ler, consultar e explorar os ensinamentos de Paton diretamente na sua obra original, pois esse trabalho trouxe grandes contribuições para a construção da teoria da Contabilidade, e sua subutilização inviabiliza o entendimento da importância dele nos estudos contábeis.

Como avançaremos na pesquisa científica na área contábil se realizarmos, de forma recorrente, apenas a citação da citação? É imperioso que trilhemos novas searas e encaremos os estudos acadêmicos sob novas perspectivas, pois muitos terrenos ainda precisam ser descobertos e garimpados.

As citações não são somente históricas ou formas de descrição de outro trabalho relevante. Podemos observar, na citação de Barker e McGeachin (2013), que, em geral, passivos e ativos que não forem atributo de medição de valor de saída, uma suposição típica implícita é a de uma troca de igual valor. Essa suposição permite que um valor de entrada observável possa

ser usado como um proxy para um valor de saída: o valor de saída (desconhecido) do ativo ou passivo é definido como igual ao valor de entrada (conhecido) do lado correspondente da dupla entrada. Essa abordagem de medição indireta de *proxy* pode ser argumentada para fornecer a lógica predominante da Contabilidade de custos (Paton, 1922; Sterling, 1970). Neste caso, Barker e McGeachin (2013) citaram Paton (1922) e Sterling (1970) sem a utilização de *apud*.

O caso inverso ao dado acima pode ser verdadeiro também: o exemplo de um ativo gerado por algumas remunerações baseadas em ações ilustra o caso de uma saída de valor que é observável com um valor de entrada que não é observável. Fuji e Slomski (2003) apresentaram, por exemplo:

A ideia de a Contabilidade orientar-se para o usuário fora mencionada, por exemplo, por Paton (1922, p. 16): a função da Contabilidade e das explicações de princípios e procedimentos contábeis deve ser exposta em termos de necessidades e das finalidades dos proprietários. (p. 34)

Há muito tempo existe apoio na literatura para uma categoria de financiamento separada. Paton (1922) defendeu a colocação de imposto de renda e custo de juros “abaixo da linha” na demonstração de resultados. Ele argumentou que a receita (como ele chamou) deve ser um retorno a todos os fornecedores de capital, e os juros eram, portanto, a distribuição dessa receita líquida a uma classe de capital de fornecedores (Barker, 2010).

A tese, mesmo tendo sido escrita há quase um século, mantém-se viva e atual. Nos trechos nos quais Barker citou Paton (1922), as citações não o abordam por uma obra histórica que apenas pode ser citada para prestar uma homenagem ao autor. Ele trouxe citações de Paton para fortalecer uma ideia ou posicionamento.

Nesse ponto, é feita a análise das obras que citaram Paton (1922), de acordo com a tipologia de Oppenheim e Renn (1978). No levantamento

Paton”) e apresentado na Tabela 1, identificamos 178 trabalhos que citam essa obra. Entretanto, 68 citações não estavam enquadradas como artigo, livro, dissertação/tese ou não foi possível realizar *download*.

Tabela 1. Tipologia das citações

Tipologia	Citações de Paton (1922)			Totais
	Artigo	Livro	Dissertação/tese	
A	8	7	1	16
B	13	3	2	18
C	56	9	6	71
D	1	2	-	3
E	-	-	-	-
F	2	-	-	2
G	-	-	-	-
	80	21	9	110

Fonte: elaboração própria.

Na verdade, a maioria das citações efetuadas se deu com base na tipologia C, fato constatado em todas as três divisões: artigo, livro e dissertação/tese.

Os livros, como já dito, priorizaram a adoção da tipologia C, mas se pôde observar um grande volume de trabalhos que utilizaram a bibliografia de Paton (1922) essencialmente com fins históricos (tipologia A), simplesmente para prestar homenagem, e não se aprofundaram no texto citado.

A partir da análise efetuada, observou-se que nenhum autor fez citação na perspectiva da tipologia G, na qual o autor sentiu que era necessário afirmar que certa teoria ou método não era aplicável para atingir determinado propósito.

Oppenheim e Renn (1978) observaram, em seus cálculos, que, em cada artigo citado, é referido, em média, 1,05-1,15 vezes ao longo de cada artigo que o cita, e que essa regra tem validade geral. Cerca de 40 % das citações foram por razões históricas; contudo, nos restantes 60 % dos casos, o papel antigo ainda é usado ativamente. Logo, o fator histórico não é o principal motivo de quem busca respostas para seus problemas de pesquisa no trabalho de Paton.

Apesar de encontrarmos diversos trabalhos que citassem Paton (1922), poucos são os autores que constantemente estão desenvolvendo pesquisas sobre o tema.

Na Tabela 2, pode-se identificar os autores que mais citaram o trabalho de Paton (1922), entre as 110 pesquisas da amostra.

Tabela 2. Principais autores

Autores que mais citaram		Quantidade
1	Stephen Addam Zeff	8
2	Richard Barker	4
3	Richard Mattessich	3

Fonte: elaboração própria.

A maioria das citações foi por meio de artigo (72 %), logo de livros (21 %) e teses/dissertações (9 %). A partir da amostra, identificamos que, no ano de 2015, houve o maior número de citação da monografia de Paton (1922).

A Tabela 3 mostra que a maioria dos trabalhos foi escrita por um único autor, ou seja, não identificamos a tendência de formação de redes de pesquisadores que explorassem o tema. Os três autores que mais citaram Paton (1922) são homens. Entretanto, dois dos trabalhos desenvolvidos por Richard Barker tiveram a participação de Anne McGeachin.

Tabela 3. Autoria

Autores		Único autor	Com coautoria	Total
1	Stephen Addam Zeff	7	1	8
2	Richard Barker	2	2	4
3	Richard Mattessich	2	1	3

Fonte: elaboração própria.

Podemos observar que, apesar de Paton pertencer à Escola Norte-Americana, seu trabalho não ficou limitado aos Estados Unidos. Na Tabela 4, identificamos citações da tese de Paton que ultrapassaram fronteiras continentais.

Tabela 4. Centros acadêmicos

Autores		Universidade	Localidade	País
1	Stephen Addam Zeff	Jesse H. Jones Graduate School of Management, Rice University	Houston	Estados Unidos
2	Richard Barker	Oxford University	Oxford	Reino Unido
3	Richard Mattessich	University of British Columbia	Vancouver	Canadá

Fonte: elaboração própria.

Tabela 5. Formação dos autores

Autores que mais citaram		Graduação	Mestrado	Doutorado
1	Stephen Addam Zeff *	Universidade do Colorado	Universidade do Colorado	Universidade de Michigan
2	Richard Barker	Universidade de Oxford	Universidade de Cambridge	Universidade de Cambridge
3	Richard Mattessich**	Faculdade de Engenharia de Viena	Escola de Economia e Administração de Empresas de Viena (MBA)	Universidade de Economia de Viena

* Zeff ainda é doutor em Economia *honoris causa*, Turun kauppakorkeakoulu (Escola Turku de Economia e Administração de Empresas); doutor em Letras *honoris causa*, Universidade de Waterloo; doutor em Ciências Econômicas e Administrativas *honoris causa*, Universidade de Alcalá.

** Assim como Zeff, Richard Mattessich também recebeu títulos de doutor honorário na Universidade de Madri (Complutense) em 1998; na Universidade de Málaga, na Espanha, em 2006; na Universidade de Montesquieu, na França, em 2006, e na Universidade de Graz, na Áustria, em 2007.

Fonte: elaboração própria.

Conclusão

A Escola de Pensamento Contábil, da qual Paton fez parte, teve origem em entidades ligadas a profissionais da área contábil com a constante preocupação com a qualidade e padronização das informações contidas nas demonstrações contábeis. Este trabalho retrata bem o contexto socioeconômico e político vivido na época da sua escrita. Os conceitos estudados foram de grande importância para os profissionais daquela época. A Contabilidade tem o encargo de acompanhar e discutir as possíveis mudanças e adaptações necessárias para melhores práticas.

A tese de Paton explorou, aperfeiçoou e agregou conceitos desenvolvidos por outros autores de forma a apresentar os primeiros passos para a

construção de uma teoria contábil. Os ensinamentos desse trabalho devem ser transmitidos para os futuros contadores, pois muitos dos seus apontamentos continuam sendo aplicados e desenvolvidos na Contabilidade.

O trabalho desenvolvido por Paton em 1922 trouxe inúmeras contribuições para a teoria da Contabilidade e para o ensino da Contabilidade como um todo. Observamos, entretanto, que alguns autores ainda relutam em consultar e explorar as fontes primárias da pesquisa e preferem citá-lo por intermédio de terceiros.

Para fazer a análise de tipologias de citações, utilizamos o método empregado por Oppenheim e Renn (1978); assim, pudemos observar que a maioria das citações foi classificada na tipologia c. Logo, a tese de Paton não é apenas um trabalho histórico, pois a sua citação ainda traz fundamentação para conceitos vigentes. O resultado da análise das citações feitas em relação à obra de 1922 está de acordo com os achados de Oppenheim e Renn.

As principais contribuições da obra de Paton (1922) consistem na busca, na prática contábil e na formação da teoria, visto que delineou alguns conceitos, como “custo corrente”, discussão sobre o *goodwill* e os postulados. Estes últimos foram um grande avanço para a adaptação dos princípios de Contabilidade propriamente ditos, assim como o princípio de entidade e continuidade, também muito discutido nos debates atuais. E, mesmo de forma embrionária, essa tese traz uma contribuição para a ideia de mensuração e uma introdução ao conceito de custo corrente.

Paton se dedicou ao ensino de Contabilidade e foi um participante ativo de todas as principais organizações profissionais de Contabilidade da época. O seu trabalho trouxe relevantes contribuições para a teoria e prática contábil. Dessa forma, a estreita relação entre os profissionais contábeis em exercício e os professores de Contabilidade resultou em avanços significativos das Ciências Contábeis da época.

Infelizmente, o ensino da história da Contabilidade está sendo visto de forma isolada do contexto atual. Torna-se necessária, portanto, uma busca

no passado, baseada em um maior estudo e aprofundamento das obras históricas, para que identifiquemos as contribuições de autores clássicos que permanecem atuais nos seus relatos.

Referências

- Azevedo, R. F. L. (2010). Entidade e continuidade: reflexões sobre a base conceitual e a estrutura hierárquica dos Postulados e Princípios da Contabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 137-158.
- Barker, R. (2010). The operating-financing distinction in financial reporting. *Accounting and Business Research*, 40(4), 391-403.
- Barker, R. e McGeachin, A. (2011). *The recognition and measurement of liabilities in IFRS*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1952739
- Barker, R. e McGeachin, A. (2013). Why is there inconsistency in accounting for liabilities in IFRS? An analysis of recognition, measurement, estimation and conservatism. *Accounting and Business Research*, 43(6), 579-604.
- Campos, G. M. (2011). Raízes epistemológicas da continuidade em contabilidade. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 30(3), 20-32.
- Collis, J. e Hussey, R. (2005). *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Porto Alegre: Bookman.
- Cooper, J. (2007). Debating accounting principles and policies: The case of goodwill, 1880–1921. *Accounting, Business & Financial History*, 17(2), 241-264.
- D'Alvise, P. (1934). *Principii e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende*. Padova: Cedam.
- Fuji, A. H. e Slomski, V. (2003). Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(33), 33-44.
- Harris, W. (1884). Goodwill. *The Accountant*, 10(1), 9-14.
- Hendriksen, E. S. e van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Hendriksen, E. S. e van Breda, M. F. (2010). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. e Martins, E. A. (2015). Estudando e pesquisando teoria: O futuro chegou? *Revista Universo Contábil*, 11(1), 6-24.
- Leite Filho, G. A. e de Oliveira, L. L. (2010). Os motivos que influenciam a não aplicação do princípio da entidade pelos empresários do ramo de autopeças da cidade de Montes Claros–MG. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(1), 49-61.

- Liang, P. J. (2018). A review of Nohora García's "understanding Mattessich and Ijiri: A study of accounting thought". *De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 15(1), 101-111.
- MacNeal, K. (1939). *Truth in accounting*. Philadelphia: University of Pennsylvania.
- Magtaz, A. C. e Berlinck, M. T. (2010). Apud. *Revista Latinoamericana de Psicopatologia Fundamental*, 13(1), 13-15. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-47142010000100001>
- Meyer, P. E. (1973). The accounting entity. *Abacus*, 9(2), 116-126.
- Oppenheim, C. e Renn, S. P. (1978). Highly cited old papers and the reasons why they continue to be cited. *Journal of the American Society for Information Science*, 29(5), 225-231.
- Paton, W. A. (1918). *The significance and treatment of appreciation in the accounts*. Ann Arbor, EUA.: Michigan Academy of Science, Twentieth Annual Report, University of Michigan.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise*. New York: Ronald Press.
- Santos, J. L. D., Schmidt, P., Pinheiro, P. R. e Nunes, M. S. (2006). *Fundamentos de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Schmidt, F. (1921). *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*. Leipzig: G. A. Gloeckner
- Schmidt, P. (2000). *História do Pensamento Contábil (History of Accounting Ideas)*. Porto Alegre, Bookman.
- Soares, S. V. e Vicente, E. F. R. (2014). Bibliografia brasileira sobre teoria da contabilidade: o que se encontra nos livros? *Práticas em Contabilidade e Gestão*, 2(1), 31-61.
- Sterling, R. (1970). *Theory of the Measurement of Enterprise Income*. Lawrence: University of Kansas Press.
- Sweeney, H. W. (1932). Stabilized Appreciation. *The Accounting Review*, 7(2), 115-121.
- Williams, K. L. e Lawrence, H. J. (2018). *William A. Paton: A Study of His Accounting Thought*. London: Emerald Publishing Limited.
- Zeff, S. A. (1999a). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.

- Zeff, S. A. (1999b). La evolución del marco conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 100, 151-194.
- Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: A historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262-327.
- Zeff, S. A. (2016). John B. Canning: A view of his academic career. Em S. A. Zeff (Ed.), *Memorial Articles for 20th Century American Accounting Leaders* (pp. 72-113). New York/London: Routledge.
- Wölck, H., Dodd, J. e Tearney, M. (2004). *Accounting Theory. Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. Norwalk, Connecticut: Thomson, South-Western College Publishing.



A New Perspective for the Use of Financial Derivatives to Hedge Foreign Exchange Rate: L-BFGS Perspective to Assess the Strikes and Principals of Plain Vanilla Options

Willie Hernández¹
Jairo Borray Benavides²

Recibido: 29 de mayo de 2019

Aprobado: 23 de julio de 2019

Hernández, W., Borray, J. (2019). A new perspective for the use of financial derivatives to hedge foreign exchange rate: L-BFGS perspective to assess the strikes and principals of plain vanilla options. *Revista Activos*, 17(2), 159-176. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278/5736>

Clasificación JEL: G12, G29

1 Estudiante de Estadística de la Universidad Santo Tomás (Bogotá, Colombia).
Correo: williehernandez@usantotomas.edu.co.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5629-6507>

2 Administrador de empresas de los sectores público y privado de la Universidad Sergio Arboleda, Bogotá (Colombia). Contador Público del Politécnico Grancolombiano, Bogotá (Colombia). Especialista en Gestión Financiera, Bogotá (Colombia). Magister en Ciencias Económicas, Bogotá (Colombia).
Correo: jairoburray@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4567-7026>

Abstract

The international relationships between nations and economic agents have evolved so rapidly that the services and products are being traded almost instantly. Nevertheless, a great amount of these services and products are quoted in different currencies; thus, it is necessary the use of financial products to trade these products and services without incurring in unnecessary risks. The use of financial derivatives in the financial market has been increasing over the last decade. Moreover, foreign exchange derivatives have become an essential tool for companies to hedge their exposure in a foreign exchange currency. Nonetheless, there has not been enough research about methodologies that emphasize in the mixing of strategies. In this document, we develop a methodology to hedge effectively. Hence, we propose the Limited-memory BFGS in order to find the optimal percentage of the position of the derivative based on simulations created by a GARCH model. In this paper, we show an example with an exporting Colombian company based on Colombia, which has an exposure in US American Dollars. In this example, we find that the methodology proposed has a lower Value at Risk than a strategy using derivatives operating in isolation.

Keywords: Foreign Exchange risk, Foreign Exchange Hedge, Financial Derivatives, GARCH family, Limited-memory BFGS.

Una nueva perspectiva para el uso de los derivados financieros como cobertura del tipo de cambio: perspectiva L-BFGS para evaluar los precios y los principios de la opción *plain vanilla*

Resumen

Las relaciones internacionales entre las naciones y los agentes económicos han evolucionado tan rápidamente que los servicios y productos se comercializan casi instantáneamente. Sin embargo, gran parte de estos servicios y productos se cotizan en diferentes monedas; por lo tanto, es necesario el uso de productos financieros para comercializarlos sin incurrir en riesgos innecesarios. El uso de derivados financieros en el mercado financiero ha ido aumentando en la última década. Además, los derivados sobre divisas se han convertido en un instrumento esencial para que las empresas puedan cubrir su exposición en una moneda extranjera. No obstante, no se ha investigado lo suficiente sobre las metodologías que hacen hincapié en la mezcla de estrategias. En este documento, desarrollamos una metodología para cubrir eficazmente. Para esto proponemos el BFGS de memoria limitada con el fin de encontrar el porcentaje óptimo de la posición del derivado con base en simulaciones creadas por un modelo GARCH. En este documento, mostramos un ejemplo con una empresa exportadora colombiana con sede en Colombia, que tiene una exposición en dólares americanos. En este ejemplo, encontramos que la metodología propuesta tiene un menor valor en riesgo que una estrategia que utiliza derivados que operan de manera aislada.

Palabras clave: riesgo del tipo de cambio, cobertura del tipo de cambio, derivados financieros, familia GARCH, BFGS de memoria limitada.

Introduction

Nowadays, the globalization and the increasing commerce between nations have changed dramatically the way how a company is structured. First, firms have risen their efforts to search for supplies in foreign lands in order to find out more competitive prices. Second, corporations have been looking to ameliorate their profits by taking their products to foreign lands. Thus, these firms must trade with a foreign currency, in other words, they face a foreign exchange risk. A foreign exchange risk, also known as FX risk, occurs when a financial transaction is denominated in a currency different from the base currency. For instance, exporting firms have FX risk when the exchange rate decreases substantially because it will affect its profit.

In the financial market, it is vital to mitigate the FX risk with the purpose to reduce the variance of the exchange rate; thus, the financial sector has developed the foreign exchange derivatives. These financial tools help to avoid efficiently the systematic risk by transferring the risk to the individuals with more risk tolerance. At the present time, the most common derivatives in the FX market are the Forward, the Call, and the Put. These three derivatives are extensively used by firms to hedge their different exposures.

This paper introduces a methodology with the aim to optimize the use of the derivatives when a company is hedging FX risk. First, we use the GARCH model to estimate a certain amount of simulations for a certain exchange rate. Second, we value the foreign exchange exposition of the company by using the simulations. Finally, we use the Broyden-Fletcher-Goldfarb-Shanon (BFGS) algorithm to propose the optimal strike and unit of each derivative by taking into account the firm's risk appetite. For example, if the exposition is 1000 USD (United States Dollars) and the company is located in Colombia; we start by simulating the USD/COP exchange rate a certain number of times and then we multiply each output of the simulation times the exposition (1000 USD). Then, we evaluate which derivative could be used to hedge; in this example, ForwardS and CallS are the best options.

To finish, we use the L-BFGS algorithm to estimate the optimal strike and principal for the Forwards and Calls.

This paper is structured as follows. The first section corresponds to this introduction; the second section considers the theoretical framework of this paper; the third section presents the methodology proposed; the fourth section presents an example with an exporting Colombian company; and the fifth section shows the conclusions.

Theoretical Framework

Foreign Exchange Risk

Globalization and the increasing commerce between nations have changed dramatically the way how a company is structured (Graham & Harvey, 2001). First, firms have risen their efforts to search for supplies in foreign lands in order to find more competitive prices. Second, corporations have been looking to ameliorate their profits by taking their products to foreign lands. Thus, these companies must trade with a foreign currency, in other words, they face a foreign exchange risk.

Levi (2009, p. 310) introduces the concept of operating exposure as the implications of exchange rates for the revenues, costs, and profitability of companies directly or indirectly involved in international commerce. Levi (2009, pp. 318-320) exemplifies this exposure by describing the effects of exchange rates on an exporter's product price, which affect cash outflows. Bodnar & Bartam (2007) cite that anecdotal evidence from business press suggests that unexpected exchange rates affect the value of corporations with foreign-currency based activities, assets, and/or competition.

Notwithstanding, operating exposure is not just related with international corporations. Levi (2009, p. 310) points out that some firms face operating exposure without ever dealing in foreign exchange. The example

given is with the loss of foreign tourist due to a change in the exchange rate. Bartam (2007) estimated the foreign exchange rate exposure of numerous nonfinancial firms and found that a great percentage of them have exposure to at least one foreign exchange rate.

Henceforth, every sector in the global economy is exposed to operating exposure. Our objective in this research is to estimate and reduce the exposure to foreign exchange risk. This challenge might be faced with the use of FX (foreign exchange) derivatives such as forward contracts, futures contracts options, and swaps.

FX derivatives

Hull (2009, p. 1) defines a derivative as a financial instrument whose value depends on the value of other, more basic underlying. Moreover, a FX derivative is a financial derivative whose payoff depends on the foreign exchange of two (o more) currencies.

The principal purpose for the existence of derivatives is because of the uncertainty about the future rates of exchange. FX derivatives can allow investors and corporations to transfer risk, but also earn some profit through speculation. Geczy *et al.* (1997) examines the use of FX derivatives to test the different theories of hedging behavior. He found that larger firms are more likely to use FX derivatives in order to reduce the cash flow variation. Jewitt (2015) describes extensively the correct use of FX derivatives with the aim to hedge.

Currently, the use of financial derivatives has been increasing dramatically. According to the BIS (Bank for International Settlements) data, the amount of operations with derivatives increased 83% in the period between June 1998 to June 2009, reaching a value of \$605 USD billion.

Even though we propose a methodology to hedge efficiently using FX derivatives, in this first investigation we are just going to use plain vanilla

options such as *forward* and the two well-known options *European call* and *European put*. The following definitions were obtained in Hull (2009).

- **Forward:** forward commitments are contracts entered at one point in time that require both parties to engage in a transaction at a later point in time (the expiration) on terms agreed upon at the start. The parties establish the identity and quantity of the underlying, the way the contract will be executed or settled when it expires, and the fixed price at which the underlying will be exchanged. This fixed price is known as forward price.
- **Option:** an option is a derivative contract in which one party, the buyer, pays a sum of money to the other party, the seller or writer, and receives the right to either buy or sell an underlying asset at a fixed price on a specific expiration.
 - **Call:** the buyer has the right to buy.
 - **Put:** the buyer has the right to sell.

Nevertheless, the use of FX derivatives must be well used, or they will have a fatal impact on the P&L (Profit and Loss) of the sector. For example, a company resides in Colombia and it exports products to United States; hence, this company has an exportation exposure in United States dollars because its incomes are in American dollars and its costs are in Colombian pesos. One day, this company decides to hedge its exposure of the next month using a forward contract with a forward price of \$3150 COP = \$1 USD. Nonetheless 30 days after, the spot price is \$3200 COP = \$1 USD. Thus, this Colombian company losses \$50 COP for every \$1 USD received from its products sold in United States. Furthermore, this case exemplifies the risk for the P&L of using incorrectly FX derivatives.

Strategies with derivatives

Jewitt (2015, pp. 121-136) affirms that vanilla derivatives can be combined to create different payoffs. Some of these combinations are so well known that the strategies have already been named. For an FX derivative trader, the most important is to understand how these strategies impact the exposures in the trading position. Some research has focused on understanding these positions. Mullaney (2011) describes in detail a variety of option strategies, from the riskiest (selling to naked puts) to the more conservative using covered positions (Covered call). Chaput & Ederington (2003) examined large trades in Eurodollar and found that at least three-fourths of the trading consists of combinations. They also found that these combinations exist because they hedge specific risks such as volatility.

First, it is essential to establish that a derivative can have a long or short position. A long position in a derivative means that you own the asset. Speculators often keep a long position when their expectations for the price of the financial asset is to rise. In the case of an option, the long position is the one who pays the sum of money and it has the right to buy or sell the underlying asset. On the other hand, the short position in a derivative means that you do not own the asset. Investors usually take a short position when their expectations for the price of the financial asset is to decline. In the case of an option, the short position is the one who receives the sum of money and the risk associated with the option. In this research, we attempt to establish an optimization methodology to choose wisely which position is the best option for the P&L of the sector.

Second, an exposure in a foreign exchange does not have to be hedged with just one derivative; moreover, it is convenient sometimes to hedge with more than two derivatives in order to ameliorate the impact to the exposures in the trading position. Hence, we attempt to estimate the optimal percentage of each type of derivative that the investor is going to use in their position.

GARCH Models

The GARCH family is a group of statistical models for time series used to model a change in the variance over time. This property in statistics is called heteroskedasticity. The name of the most basic model is ARCH (Autoregressive Conditional Heteroskedasticity), which is a process introduced by Engle (1982). The ARCH explicitly recognizes the difference between the unconditional and the conditional variance allowing the latter to change over time as a function of past errors. Then, the GARCH (Generalized Autoregressive Conditional Heteroskedasticity) model, introduced by Bollerslev (1986), is an extension of the ARCH model that incorporates a moving average component. A third model is the GARCH-M created by Engle *et al.* (1987). This process allows the conditional mean of the time series to depend on its conditional variance. The EGARCH (Exponential Generalized Autoregressive Conditional heteroskedastic) model by Nelson (1991) is our fourth model. In this model, the variance does not behave in a symmetric way for positive and negative disturbances, as happens on the GARCH models. This feature is desirable because the prices of a financial asset tend to behave differently for ups and downs in the daily market. Finally, the fifth model is the GJR-GARCH, introduced by Glosten *et al.* (1993). In this model, the zero-mean white noise, despite of being serially uncorrelated, does not necessarily need to be serially independent. The GJR-GARCH assumes and estimates a specific, normally linear, parametric form for this conditional heteroskedasticity.

To sum up, we use the GARCH family (ARCH, GARCH, GARCH-M, EGARCH and GJR-GARCH) to choose the most appropriate model using the AIC criteria. Then, the model is estimated to create the simulation of the multiple paths that the exchange rate might have in the future.

BFGS algorithm

Numerical optimization is the core for many mathematical problems. Once the model is built and the function is defined, the problem focuses

in minimizing a multivariate $f(x)$, where x is in some high-dimensional space. In other words,

$$x^* = \arg \min_x f(x) = \{x \mid f(x) = \min_{x'} f(x')\}.$$

Then x^* is which minimizes the function $f(x)$. In this research, we use a quasi-Newton method named Limited-memory BFGS (Broyden-Fletcher-Goldfarb-Shanno) to find the optimal combination of derivatives required to hedge effectively. First, this algorithm is used because it allows the incorporation of “box constraints” (multiple linear constraints). For example, if our desire is not to take a short position in a put more than once the exposure, this algorithm of optimization fits the desire perfectly. Second, the L-BFGS allows nonlinear functions, which it is mandatory for this research because the valuation of the derivatives is nonlinear. Third, the hessian matrix does not have to be calculated, and it is approximated by gradient evaluations, which decreases the complexity of the optimization algorithm and significantly reduces the time of computation.

Historical context of the derivatives market in Colombia

In 2001, the Colombian stock exchange was created by unifying the Bogota stock exchange, the Occidente stock exchange, and the Medellin stock exchange. The first was mainly created because of the opportunities of arbitrage presented in Colombia. In 2008, the standardized derivative market started because of the need of some sectors to hedge their exposure in foreign currency.

The financial market needed a very developed technological infrastructure, since it must allow transparency, speed, and security in the interaction of the participants of this market. In Colombia, at the beginnings of the 2000s, the stock exchange market did not have a sufficiently solid structure for this market in accordance with Cañas (2006). The negotiation of

derivative instruments requires an infrastructure technology with specific conditions for this type of market, that even the country does not have, and it will be difficult to acquire it.

The derivatives market in Colombia is a market in its growth stage and consolidation since it is very recent. Implemented in 2008, the Stock Exchange of Colombia, within its new developments and products for the market, launched the futures on TRM (Colombian Peso Market Exchange Rate), thus allowing the different participants to have the possibility of carrying out hedging, speculation, and arbitrage operations. The market of standardized derivatives has had a growth stage since its launch. In 2012, more than 600,000 contracts represented in volumes of more than 60 reached billions of pesos. For the year 2013, there was a growth where they were able to operate almost the 700,000 contracts represented in a volume of 83 billion pesos (Bernal Parra, 2018).

Mejía & Zabala (2010) created a survey to assess the characteristics of the derivative market in Colombia. This study was fed primarily from primary information collected from a survey designed for companies in the manufacturing industry. The applied survey corresponds to a design by professors Jaime Humberto Sierra and Julio Sarmiento based on the Wharton/Chase derivative survey (1995) and the UTDT Wharton Weiss Center survey (2000).

Mejía & Zabala (2010) found that out of a total of 201 companies interviewed, 90 firms effectively use or have had the experience of using derivative products as Forwards, Options, Futures, or Swaps. This corresponds to 44.78% of the total the sample. Although at first glance you can think that the almost half is covering your risk, this percentage is low if we consider that absolutely all companies included in the study are exposed to some type of market risk; in addition, as we will see later, the companies that have performed these operations have been limited to a single instrument.

Methodology

In this section, we propose a step by step procedure in order to effectively choose the financial derivatives. This section is organized as follows:

- Identify the exposure
- Estimate the model
- Perform the simulations
- Perform the optimization

Identify the exposure

In the case of a company with foreign exchange risk, there are three possible cases. First, the company imports services and products, which are quoted in a different currency. Second, the company exports services and products, which are quoted in the local currency. Third, the company embodies the two previous cases.

For the first case, the company imports products and services, which are necessary for the operation of the company, but they have a selling price in a currency different from the local one. In this case, the company is affected by a high exchange risk because its inputs increase their level without its outputs being affected by the same event. The firm would be interested in the software if we could assure it a lower exchange rate than the open market.

The second case we study is about an exporting company. This firm benefits from an increase of the exchange risk since their utility might increase. Hence, the application would be useful if the average exchange rate the software will give is higher than the market's one.

Finally, the last option is a firm which faces the two kind of exposures. Normally, this type of company pays its debts in a foreign currency and receives its utility using a different currency. For instance, a company based in Colombia, which imports from China using yuans and exports to United States of America using United States dollars.

The first step to use properly this software is to separate debts and credits by currency. This software is made to hedge just one currency at a time; hence, the software is going to be used as many times as many currencies the company faces. Second, the exposures should be spread by due dates. The firm ought to organize its flows by date and identify the quantity of days until the expiration of every exposure. Third, it is mandatory to net the outflows and inflows of the same due date. For example, if the firm has two debts of 5000 United States dollars and one credit of 12000 United States dollars by the 5th of July, then, the firm should report in the software that it has a credit of 2000 United States dollars by the 5th of July.

Once the report of credits and debts is organized in a spreadsheet following the indications given in this section, we can proceed to the next section of this chapter.

Estimate the model

In this section, the main task is to estimate the best model in order to forecast the exchange rate. For this assignment, it is necessary to have at least 2 years of history of the daily exchange rate in order to estimate the long-term effect, the cycles, and the seasonality.

First, we highly recommend using the exponential smoothing to determine the long-term effect. This method assigns exponentially decreasing weights over time. It also helps to ameliorate the heteroscedasticity of the time series, which tends to be very useful to estimate a linear time series.

Second, we suggest using the Fourier decomposition with the aim to explain the series entirely as a composition of sinusoidal functions. In the case of an exchange rate, if there are regular harmonic components in the process generating the data, we could estimate the proportion of the variance attributed to this movement.

Third, having omitted the long-term effect with the exponential smoothing and the seasonality with the Fourier decomposition, we could estimate a GARCH model. In this step, we estimate every model of the GARCH family and select the model with the best forecast ability. We assess the forecast ability by deleting the last periods of the time series and using the model to forecast the same last periods; then, we estimate the square mean error of every model and, finally, we select the model with the minimum square mean error.

Perform the simulations

Next, we use the model chosen to perform a vast quantity of simulations. In this step, we use the GARCH model to forecast the different paths that the exchange rate might follow. It is true that forecasting a financial time series is a tremendous, demanding, and difficult task; thus, we remind the reader of this paper this is not to make arbitrage in the financial market, rather we attempt to identify the best strategy to hedge efficiently the exposure to the FX rate. Consequently, we use the GARCH model chosen with normally distributed random variables to create simulations for the foreign exchange rate. The simulations must end the day of the maximum due date of the outflows and inflows recorded in the spreadsheet. It is important to remind the reader that the simulations have to be based on working days rather than calendar days because the exchange rate does not move neither on weekends nor on national holidays.

Perform the optimization

Finally, we attempt to optimize the use of derivatives to hedge effectively. First, let's go over some definitions.

- $Call_t(k, m)$: is a call option with a strike of k and a principal of m , which can be positive if it is a long position and negative if it is a short position, with a due date of t .
- $Put_t(k, m)$: is a put option with a strike of k and a principal of m , which can be positive if it is a long position and negative if it is a short position, with a due date of t .
- $Forward_t(m)$: is a forward with a principal of m , which can be positive if it is a long position and negative if it is a short position, with a due date of t . The forward strike is determined by the market and it is rarely customized.

In this step, we define a general function which has as an input of the strikes and the principals of the financial derivatives and the simulation. This function is named P&L (Profit and Loss) because it assesses the P&L of the company for a certain simulation and a certain combination of principals and strikes of the financial derivatives.

$$P\&L(k_{call}, m_{call}, k_{put}, m_{put}, m_{fwd}, Sim) = f(k_{call}, m_{call}, k_{put}, m_{put}, m_{fwd}, Sim)$$

In the case where we use every simulation, we could define a P&L average (P&L), which estimates the average Profit and Loss of the use of certain combination of principals and strikes of the financial derivatives. Thus, our main objective is to find out the optimum combination of strikes and principals which maximizes the P&L.

$$x = k_{call}, m_{call}, k_{put}, m_{put}, m_{fwd}$$

$$\arg \min_x P\&L(x) = \{x \mid P\&L(x) = \max_{x'} P\&L(xj)\} \quad (2)$$

In this part of the document, we recommend using the L-BFGS algorithm to find out the optimal combination of strikes and principals to hedge effectively. As previously commented, this algorithm is chosen because it allows nonlinear optimization and it also does not require a significantly time of computation. Case of study: exporting Colombian company.

Conclusions

To sum up, we could not find a software, that assesses the problem of using a mixture of financial derivatives. Hence, we propose this methodology to appraise the need of some sectors to effectively hedge their exposure to foreign exchange rate. Subsequently, we propose a statistical methodology to solve this problem. We found that the method proposed reduces significantly the FX risk because the P&L under the combination of strikes and principals estimated is significantly lower in variance than the P&L without using financial derivatives. These conclusions are based on the example shown with the exposure shown.

Moreover, we also found that using the method proposed with the exporting Colombian company, the P&L is less volatile than using just a straightforward strategy. This is true because the optimization proposed minimizes the VaR, which estimates how much a set of exposures might lose with a given likelihood, given normal financial market conditions, in a range of period, such as a day. Finally, we recommend testing additional methods of optimizations since the L-BFGS does not converge when the optimum is very distant.

References

- Bartam, S. M. (2007). Corporate cash flow and stock price exposures to foreign exchange rate risk. *Journal of Corporate Finance*, 13, 981–994.
- Bernal Parra, J. L. (2018). *Características y evolución del mercado de derivados futuros sobre tasas de cambio en Colombia 2014–2016* (PhD thesis), Universidad de la Salle, Facultad de Ciencias Administrativas y Contables, Bogotá, Colombia.
- Bodnar, G. M. & Bartam, S. M. (2007). The exchange rate exposure puzzle. *Managerial Finance*, 33, 642–666.
- Bollerslev, T. (1986). Generalized autoregressive conditional heteroskedasticity. *Journal of Econometrics*, 31, 307–327.
- Cañas, N. (2006). Perspectivas del mercado de derivados en Colombia. Retraso derivado del desconocimiento. *Ad-Minister*, 9, 156–166.
- Chaput, J. S. & Ederington, L. H. (2003). Option spread and combination trading. *The Journal of Derivatives*, 10, 70–88.
- Engle, R. F. (1982). Autoregressive conditional heteroscedasticity with estimates of the variance of united kingdom inflation. *Econometrica*, 50, 987–1008.
- Engle, R. F., Lilien, D. M. & Robins, R. P. (1987). Estimating time varying risk premia in the term structure: The arch-m model. *Econometrica*, 55, 391–407.
- Geczy, C., Minton, B. & Schrand, C. (1997). Why firms use currency derivatives. *The Journal of Finance*, 52, 1323–1354.
- Glosten, L. R., Jagannathan, R. & Runkle, D. E. (1993). On the relation between the expected value and the volatility of the nominal excess return on stocks. *The Journal of Finance*, 48, 1779–1801.
- Graham, J. & Harvey, C. (2001). The theory and practice of corporate finance: Evidence from the field. *Review of Financial Studies*, 14, 215–241.
- Hull, J. (2009). *Options, Futures and Other Derivatives*, Options, Futures and Other Derivatives. New Jersey: Pearson/Prentice Hall.
- Jewitt, G. (2015). *FX Derivatives Trader School*. New Jersey: John Wiley Sons.
- Levi, M. D. (2009). *International Finance*. London & New York: RoutledgeTaylor Francis.
- Mejía, M. J. & Zabala, J. G. (2010). *Uso de derivados para el cubrimiento de riesgo operativo y crediticio en empresas manufactureras en Colombia* (PhD thesis).

Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas, Bogotá, Colombia.

Mullaney, M. D. (2011). *The Complete Guide to Option Strategies: Advanced and Basic Strategies on Stocks, ETFs, Indexes, and Stock Index Futures*. New Jersey: John Wiley Sons.

Nelson, B. D. (1991). Conditional heterocedasticity in asset returns: A new approach. *Econometrica*, 59, 347–370.



Procesos de gestión: los edificios sostenibles frente a los edificios tradicionales

Candy Chamorro González¹

Lizet Vanesa Hoepfner Gutiérrez²

Catalina Montaña Gallego³

Ivonne Victoria Ríos Londoño⁴

Recibido: 07 de junio de 2019

Aprobado: 26 de julio de 2019

Chamorro, C., Hoepfner, L. V., Montaña, C., y Ríos, I. V. (2019). Procesos de gestión: los edificios sostenibles frente a los edificios tradicionales. *Revista Activos*, 17(2), 177-203. DOI: <https://doi.org/10.15332/25005278/5737>

Clasificación JEL: Q01, Q51, Q56

1 Contadora pública de la Universidad de la Costa, especialista en Contabilidad Internacional de la Universidad de Malta y líder de la línea de investigación: Contabilidad, ambiente y sociedad. Correo electrónico: candiilorena@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7332-8566>.

2 Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Católica Luis Amigo. Correo electrónico: lizet.hoepfnergu@amigo.edu.co
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8438-7326>.

3 Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Católica Luis Amigo. Correo electrónico: catalina.montanoga@amigo.edu.co
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8582-0547>.

4 Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Católica Luis Amigo. Correo electrónico: ivonne.rioslo@amigo.edu.co
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6508-9665>.

Resumen

Los edificios sostenibles, llamados también *edificios vivos*, se han comenzado a establecer debido a los estándares de construcción ecológica y sistemas de calificación, destinados a crear edificios amigables con el medio ambiente. Esta investigación identificó los procesos de gestión y los costos incurridos de un edificio sostenible frente a un edificio tradicional. El trabajo privilegia una metodología cualitativa; las técnicas de producción de datos utilizadas fueron la investigación documental y las entrevistas realizadas a los gerentes y los contadores. Los resultados evidencian que los costos de un edificio tradicional son menores que los de un edificio sostenible; sin embargo, los beneficios financieros se ven reflejados a largo plazo en la reducción de los costos operacionales. En síntesis, los edificios sostenibles presentan un impacto significativo en términos de contaminación e impacto financiero; esto favorece la calidad de vida en las generaciones futuras y el desarrollo activo de la sostenibilidad empresarial.

Palabras clave: edificio sostenible, edificio tradicional, costos operacionales.

Management Processes: Sustainable Buildings versus Traditional Buildings

Abstract

Sustainable buildings, also called *living buildings*, have gained popularity due to green building standards and rating systems, aimed at creating environmentally friendly buildings. This research identified the management processes and costs incurred by a sustainable building versus a traditional building. The work privileges a qualitative methodology, and the data generation techniques used were documentary research and interviews with managers and accountants. The results show that the costs of a traditional

building are lower than those of a sustainable building; however, the financial benefits are reflected in the long-term reduction of operational costs. In summary, sustainable buildings have a significant impact in terms of pollution and financial impact, which favors the quality of life for future generations and the active development of business sustainability.

Keywords: sustainable building, traditional building, operational costs.

Introducción

Un edificio sostenible es una estructura responsable ambientalmente que da el tratamiento adecuado a los recursos naturales durante su ciclo de vida (Adames *et al*, 2017). En este sentido, este tipo de edificios empresariales son diseñados para reducir el impacto general en el ambiente y fomentar una mejor salud humana y natural para las generaciones futuras. Actualmente, ha crecido el interés y la preocupación de las personas y las empresas por cuidar y preservar el medio ambiente, debido a esto se han creado nuevos edificios ecológicos que contribuyen con el ahorro de los recursos y que son utilizados para su correcto funcionamiento (Barattero, 2010).

La historia revela que el movimiento edificaciones sostenibles, vivos o verdes, inicia con furor en los años setenta al fomentar la creación de estructuras y arquitecturas que permitan la conservación de la energía y la eficiencia energética (Alavedra, Dominguez, Gonzalo y Serra, 1997). En los ochenta crece la preocupación acerca del impacto que produce la operación del edificio y la fabricación de los materiales de construcción sobre el medioambiente natural (Arias, 2012).

Durante esta misma década, Díez y Romero (2016) expresan que, los problemas de la pobre calidad del aire interior y la inadecuada ventilación en edificios herméticos (síndrome del edificio enfermo) constituyen una preocupación creciente en los ciudadanos; por esto se incrementan los

estudios enfocados en esta temática con el objetivo de promover la construcción de edificios sostenibles a nivel mundial.

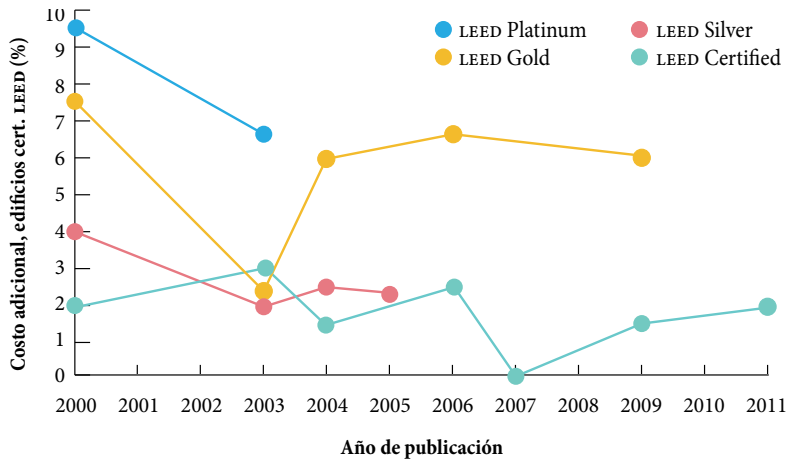
En Colombia se han construido algunos edificios para contribuir con el desarrollo sostenible, especialmente en las ciudades de Bogotá y Medellín (Blandón, 2016); sin embargo, aún se construyen cantidades exorbitantes de edificios tradicionales que generan una influencia negativa en el cuidado y mantenimiento del medio ambiente.

En este sentido, Rohan Parikh (2017) menciona que un edificio verde es una construcción inteligente que refleja un alto desempeño sobre el medio ambiente y, a nivel económico, mejores ahorros a mediano y largo plazo. Rincón (2011) afirma que un edificio sostenible puede alcanzar ahorros en energía eléctrica entre 25 % y 50 %, y un 40 % de ahorro en consumo de agua potable. Estos ahorros representan un aumento en el retorno de la inversión de un 6,6 %, con reducción en los costos de operación de 8 % o 9 %. No obstante, este tipo de edificios puede lograr desde un 40 % a un 50 % de reducción de los costos de operación respecto a los edificios tradicionales.

Ahora bien, la figura 1 ilustra el incremento en el porcentaje de los costos reales de construcción en el caso de proyectos con la certificación de Liderazgo en Energía y Diseño Ambiental (LEED), que es una organización sin ánimo de lucro que promueve la sostenibilidad en el diseño, la construcción verde y funcionamiento de los edificios a nivel mundial. Esto refleja una tendencia gradual hacia la reducción de los costos adicionales a lo largo del tiempo.

Esta situación no es demasiado sorprendente, pues la industria de la construcción ha venido mejorando sostenidamente su capacidad para desarrollar construcciones verdes, y las cadenas de suministro a nivel mundial también están madurando, lo que se traduce en menores costos y un desarrollo eficiente en los “precios de edificios”.

Figura 1. Comparación de certificación LEED



Fuente: Informed the Business Case for Green Building (s. f).

No obstante, es importante expresar que los procesos de gestión se establecen como una característica adicional dentro del problema de investigación, ya que la ejecución y el mantenimiento de un edificio sostenible requiere el desarrollo de múltiples actividades o procesos de gestión enfocados a mejorar la productividad, la competitividad y la contribución ambiental. Ante esto, Bielsa (2013) menciona que un edificio tradicional difícilmente incentiva a ejecutar planes o programas que incorporen procesos de gestión transversales a la racionalidad en el uso de los recursos naturales renovables y la disminución en los costos operativos.

Paralelamente, Zuo y Zhao (2014) afirman que la construcción verde incurre en grandes costos ambientales pero que son recuperados en el tiempo a través de los costos operativos. Ante ello, Roby Gray, Bebbington y Walters (2001) destacan que la contabilidad ambiental permite identificar por separado los ingresos y los costos relacionados con el ambiente, dentro de los sistemas contables convencionales; situación que será posible con la construcción sostenible, porque dentro de su objetivo arquitectónico está resaltar tanto la contribución de los recursos naturales al bienestar económico

como los costos o impuestos por la contaminación, el agotamiento, la utilización del agua, energía, atmosfera, materiales y recursos. Generan, de esta forma, calidad ambiental interior e innovación para la sociedad.

Es relevante, entonces, el presente estudio, ya que pretende crear conciencia y brindar información en cuanto a la problemática ambiental; seguidamente, permite demostrar que la construcción de edificios sostenible contribuye a perpetuar y mitigar el uso inadecuado de los recursos naturales y, a su vez, generar altos beneficios económicos a futuro en la reducción de costos y gastos. Por otro lado, y sin ser menos importante, el estudio beneficia a la esfera contable y áreas afines, puesto que abre la puerta a nuevas problemáticas que pueden ser abordadas desde las teorías económicas y financieras.

Así mismo, se resalta que una de las contribuciones más importantes de este estudio es la adaptación de los procedimientos de contabilidad a los objetivos del desarrollo sostenible, puesto que toda organización o institución con ánimo de lucro debe establecer un programa de valoración del ecosistema y disposiciones ambientales que cubran las expectativas del ámbito en el procedimiento contable. Una estrategia podría ser la construcción de edificios sostenibles que incorporen la normativa contable-financiero-ambiental a través de la vinculación de activos, pasivos, costos ambientales y capitalizaciones dentro de la información ambiental.

Revisión de la literatura

Importancia de los edificios sostenibles

Los edificios sostenibles son estructuras diseñadas con múltiples elementos ambientales como: aprovechar la luz del sol (disminuyen el consumo de electricidad), creación de fachadas vegetales, reutilización de las aguas lluvias para usos sanitarios, generación de ventilación natural (suprimen el aire acondicionado). Otra de las características notorias es la disposición

de mayores espacios para parqueaderos de bicicletas y menos para automóviles (Colorado, 2012).

Dávila (2015) resalta que los edificios sostenibles son una construcción o edificación que utiliza materiales naturales o amigables con el medio ambiente y rechazan alguno de los elementos que contienen sustancias tóxicas usadas en las construcciones tradicionales; generan, así, un menor impacto negativo en el medio ambiente y reducen el consumo de energía (González, 2015).

La edificación verde se realizó pensando en el futuro de nuestro medio ambiente, siendo este su principal objetivo. Una forma innovadora de construir que se enfoca en minimizar el consumo de agua para un aprovechamiento óptimo de los recursos naturales básicos y así contribuir con el mejoramiento del entorno; tiene así en cuenta el uso de materiales reciclados al momento de realizar una construcción (Ablany Méndez, 2004).

De acuerdo con Rincón (2011), ejecutar este tipo de edificación ecológica es importante debido a la disminución del impacto financiero a futuro en comparación con una edificación tradicional. Los edificios verdes suponen una inversión mucho mayor en términos de construcción con respecto a un edificio tradicional, pero que a largo plazo se irá amortizando debido a su vida útil y al incurrir en el gasto de menos recursos.

Adicionalmente, Plata (2010) afirma que para que el edificio se considere amigable con el medio ambiente debe ser diseñado y construido de acuerdo a los parámetros relevantes para su realización como lo son el ahorro de energía y el uso de energía alternativa, reducción de emisiones de dióxido de carbono, uso moderado de agua, la administración de los recursos y las buenas prácticas de reciclaje.

En varios países del mundo y en Estados Unidos los edificios verdes o sostenibles son certificados por el sistema LEED, en el cual se reconocen las características claves para el desempeño del edificio (Ribero, Garzón, Alvarado y Gasch, 2016):

- Demanda controlada de ventilación (dcv): controla la calidad del aire en circulación a la vez que produce ahorro energético, en otras palabras, se utilizan sistemas de ventilación avanzados.
- Los materiales para la construcción de las edificaciones deben tener baja toxicidad, ser reciclables, perdurabilidad y no emitir ningún tipo de químicos contaminantes.
- Se produce un mayor uso de la luz natural para reducir el consumo de energía.
- Optima utilización de agua al instalar equipos que permitan un consumo más moderado.

Paralelamente, también se ubica la certificación *Building Research Establishment's Environmental Assessment Method* (BREEAM), que es considerada como un método de evaluación ambiental del establecimiento de investigación sobre construcción. Según Miliorini y Ferreira (2018), esta certificación es la más antigua y fue elaborado en el Reino Unido; al igual que con la certificación LEED, esta verifica los aspectos de sostenibilidad ambiental de las edificaciones con características ambientales. Meza (2019), junto a Cabas y Garrido (2011) expresan que las categorías donde se organizan las evaluaciones y certificaciones son: (1) gestión de la edificación, (2) salud y bienestar, (3) energía, (4) transporte, (6) agua, (7) materiales reciclables o con baja toxicidad, (8) residuos, (9) uso de la tierra y ecología, (10) contaminación.

Los beneficios que se obtienen al ejecutar una edificación con certificación BREEAM son muy significativos; esto, debido a que se disminuyen los costos en el consumo de agua, energía y mantenimiento, también se reconocen los beneficios ambientales al producir una disminución en las emisiones de CO₂, sustancias químicas y residuos, y, por último, unos beneficios sociales debido al mejoramiento de la calidad de vida, tan importante como todos los aspectos anteriores (Cabrita y Planas Rodríguez, 2013).

Beneficios financieros en los edificios sostenibles

Los edificios sostenibles proporcionan mayores beneficios o incentivos financieros que los edificios convencionales. Algunos de estos han sido mencionados en líneas precedentes: ahorro de energía y agua, reducción de residuos, calidad ambiental interior mejorada, mayor comodidad/productividad de los empleados, reducción de empleados, costos de salud, de operación y mantenimiento.

En este sentido, Moss y Marvin (2016) establecen que este tipo de edificaciones refleja menores costos de energía en las operaciones de construcción. Los edificios verdes usan un 30 % menos de energía que edificios convencionales. Won y Zhou (2015) sostienen que un edificio de oficinas estatales de 100.000 pies², con un valor de \$ 60 000 dólares por año, presenta un valor presente de 20 años de ahorro de energía esperado con un descuento real del 5 % tasa que vale aproximadamente tres cuartos de millón dólares.

A partir de ello, se afirma que los beneficios se encuentran asociados hacia los *stakeholders* que repercuten en la calidad humana. La tabla 1 evidencia los posibles ahorros de ganancias de productividad y beneficios para la salud.

Así los beneficios ambientales y de salud humana de la construcción ecológica han sido ampliamente reconocido. Por otra parte, Kats, Alevantis, Berman, Mills y Perlman (2013) confirman que el impacto de estos edificios es identificable en el ámbito económico, puesto que los aumentos en los costos iniciales de construcción vs. los edificios usuales son mínimos, aproximadamente el 2 % y un ahorro del ciclo de vida del 20 % del costo total de construcción, más de diez veces la inversión inicial. Por ejemplo, una inversión inicial de hasta \$ 100 000 USD para incorporar características de construcción ecológica en un proyecto de \$ 5 millones USD resultaría en un ahorro de \$ 1 millón de dólares durante la vida útil del edificio.

En este sentido, cobra importancia la construcción sostenible y refuerza el compromiso social en edificar las instalaciones estatales y privadas más ecológicas posibles.

Tabla 1. Beneficios financieros en calidad humana

Fuente de ganancia en productividad	Posibles beneficios anuales para la salud	Posibles ahorros o ganancias anuales
Enfermedad respiratoria reducida.	16 a 37 millones de casos evitados de resfriado común.	\$ 6–14 mil millones.
Reducción de alergias y asma.	Disminución de los síntomas del 8 % al 25 % en 53 millones de alérgicos y 16 millones de asmáticos.	\$ 1–4 mil millones.
Síntomas reducidos del síndrome del edificio enfermo.	20 % a 50 % de reducción en salud por síntomas experimentados frecuentemente en el trabajo por 15 millones de trabajadores.	\$ 10–30 mil millones.
Rendimiento mejorado de los cambios térmicos y de iluminación.	No aplica.	\$ 20–160 mil millones.

Fuente: Ries, Bilec, Gokhan, Needy (2006).

Alrededor de lo anterior, se reconoce que la ecologización en la construcción puede reducir los costos operativos y de mantenimiento, optimizar los gastos de capital, aumentar la eficiencia, extender la vida útil de los edificios y los sistemas de construcción, minimizar los impactos negativos en el medio ambiente en términos de uso de energía y agua, consumo de recursos naturales y contaminación. Al mismo tiempo, Molina-Prieto y Vargas-Gómez (2012) revelan que los bajos costos operativos y el fácil mantenimiento de los edificios verdes también pueden contribuir a menores tasas de vacantes y mayores valores de propiedad.

En este sentido, se argumenta que esta medida de mitigación ambiental también puede darse en los edificios residenciales, debido a que la remodelación de viviendas ecológicas puede proporcionar un ambiente interior más saludable, reducir los costos operativos y los impactos ambientales negativos; permite, así, aprovechar el agua preexistente, el alcantarillado y la infraestructura vial. Finalmente, se determina que la remodelación de las viviendas ecológicas puede aumentar la conservación de energía y agua, mejorar la calidad del aire interior y reducir el desperdicio de materiales y el consumo de recursos.

Costos y procesos de gestión en los edificios sostenibles

El surgimiento del procesamiento y la sistematización de los costos de producción se ubica alrededor de la Revolución Industrial, pues los procesos productivos de la época empezaron a ser más complejos por la cantidad de artículos que producían. Por ende, los empresarios tuvieron la necesidad de evaluar todos los elementos que incurrieran en la elaboración de un producto con el objetivo de establecer un precio en el mercado.

Los costos fueron originariamente considerados como fijos (el término proviene de la raíz latina que significa constante) y variables (asociados a las variaciones del volumen de producción); sin embargo, actualmente se conocen diferentes categorizaciones de costos como los ambientales, que son definidos por Gray *et al* (2001) como aquellos que expresan la valoración de los recursos ambientales de la organización, a partir de los principios de sacrificio y acumulación.

Lo anterior permite analizar que los costos de la construcción sostenible se vuelcan al producto o servicio, vendido o prestado, a través de la amortización y la distribución. Por otro lado, Lung y Shaurette (2018) destacan que el costo de la construcción de un edificio verde tendrá incluidos los costos arriba mencionados y, por lo tanto, resultará superior al costo de su construcción mediante las técnicas tradicionales; transfiriéndose, así, al servicio a través de una amortización mayor. Entonces, para poder medir

el beneficio se deberá separar los costos incrementales que surgen en la construcción de edificios sustentables, mediante un método sistemático de acumulación y registración que permita la aplicación y la medición de las variaciones entre el costo de la actividad para la cual está construido el edificio (salud, educación, servicios públicos o vivienda) y el costo adicional que provoca la construcción sustentable.

Por ende, el beneficio económico estará en el ahorro de costos que se hará en el transcurso de la vida útil del edificio: menor consumo energético, menor cantidad de residuos, menor costo en tratamientos de residuos tóxicos, menor desperdicio, menores costos de descontaminación, de restauración y recuperación, entre otros (Barattero, 2010).

Ahora bien, en cuanto a los procesos de gestión, Mera, Berrones y Guerreto (2019) comentan que estos son implementados con el objetivo de ejecutar, en el seno de la organización, diferentes elementos que fomenten el perfeccionamiento empresarial desde el ámbito económico, ambiental y social.

De acuerdo con lo precedente, los edificios sostenibles permiten el desarrollo de una serie de técnicas que ayudan a gestionar y mejorar los procesos ambientales que repercuten en el cuadro de mando integral que todas las organizaciones deben evidenciar para la contribución sostenible de la comunidad. Así mismo, Betancur (2017) establece que, durante el diseño de los edificios verdes, se organizan procesos de gestión con el objetivo de reflejar una disminución en los indicadores de contaminación y en el uso de los recursos naturales.

Finalmente, algunas de las técnicas o actividades que pueden ser ejecutadas en los procesos de gestión de los edificios sostenibles son: instrumentos de eficiencia energética, innovación en la utilización de recursos, diseño de políticas ambientales, inversión verde, reducción en los costos de mantenimiento, satisfacción de los clientes, entre otros.

Metodología

El proyecto de investigación busca identificar los procesos de gestión y los costos incurridos de un edificio sostenible vs. un edificio tradicional. En este sentido y para la construcción de este artículo se utiliza un enfoque cualitativo, sostenido en un estudio de caso, de dos edificios ubicados en Medellín. No obstante, se utilizó la investigación documental y la entrevista como instrumento para la recolección de la información; estas técnicas permitieron la “triangulación” de resultados para incrementar su validez.

Con respecto al tratamiento de datos, se desarrolló mediante un proceso de análisis-síntesis, intertextualidad y construcción de textos argumentativos. La población de esta investigación está centrada en el edificio sostenible (Ruta N) y edificio tradicional (Plaza Mayor) ubicados en la ciudad de Medellín. Los criterios teóricos para la selección de los edificios empresariales fueron: construcción direccionada en la sostenibilidad vs. arquitectura usual, en aras de identificar las diferencias o similitudes en los procesos de gestión y los costos de ambos edificios.

La entrevista es una herramienta propia de la investigación descriptiva. Para ello se elaboraron preguntas direccionadas especialmente a los gerentes responsables del edificio y quienes, además, tienen la facultad de tomar decisiones en estas organizaciones; logrando, así, analizar particularmente los procesos de gestión. Los segundos sujetos entrevistados fueron los contadores, quienes socializaron las implicaciones financieras incurridas en la ejecución de ambos edificios, especialmente en términos de costos a corto y largo plazo.

El instrumento estuvo constituido en 20 preguntas, 12 direccionadas en los procesos de gestión ambiental y 8 en las implicaciones financieras. Adicionalmente, se analizaron los reportes financieros del año 2018 obtenidos directamente del edificio Plaza Mayor y Ruta N, con la intención de generar una mayor veracidad en la investigación.

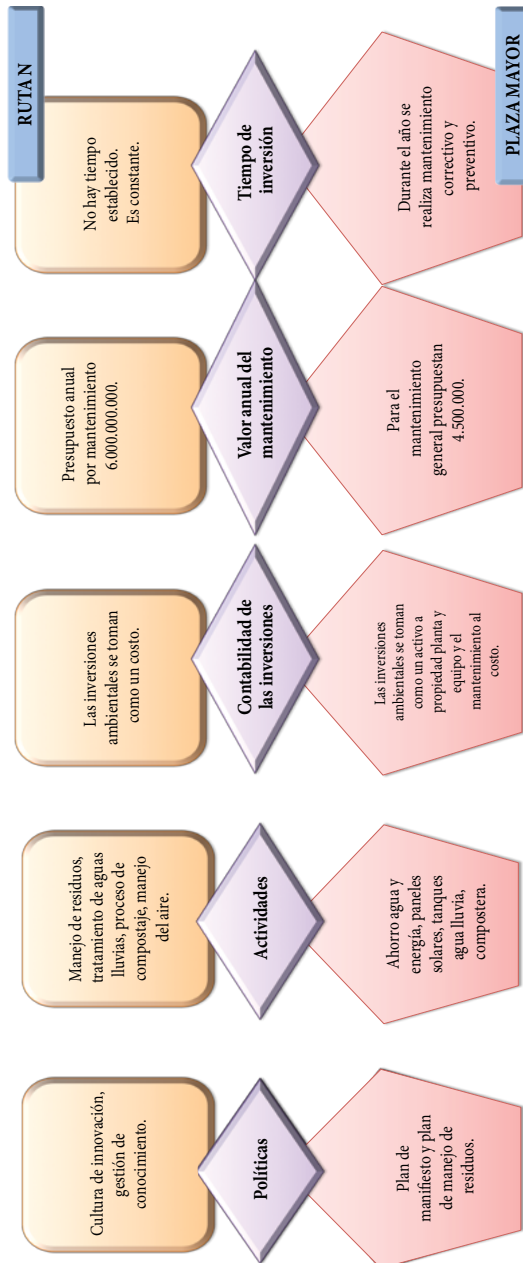
Posteriormente, la información fue tabulada a través de una base de datos en Excel. Se ejecutó un cruce de información en dos sentidos: el primero estuvo enfocado en las respuestas de los entrevistados con la información aplicada a cada gerente y contador; seguidamente, se confrontaron las respuestas entre los entrevistados para establecer las relaciones y los aciertos entre ellos. En este sentido, se determinaron los procesos de gestión que aplican estos edificios y el reconocimiento de los costos y gastos en que incurrirán para la edificación y mantenimiento de estos muebles; determinando, así, el impacto financiero y ambiental de ambos centros empresariales, lo cual, a su vez, señaló las diferencias y similitudes presentes.

Resultados

Los edificios empresariales son organizaciones que, como cualquier otra entidad, tienen el compromiso de definir y estructurar procesos de gestión que permitan conseguir las metas propuestas y tomar decisiones correctivas (Van Thanh, Chamorro, Hens y Dinh Lan, 2016). Por esto, esta sección presenta las argumentaciones de los gerentes entrevistados, quienes mencionan los procesos de gestión implementados en ambos edificios; no obstante, se analizaron los reportes de gestión de estos edificios en aras de generar una mayor confidencialidad en el discurso.

A partir de esto, la figura 2 ilustra grandes diferencias en los procesos de gestión de ambos edificios. El estudio se centró en 5 ítems principales: políticas, actividades, inversión, mantenimiento y tiempo. Bajo estas consideraciones se logra evaluar la responsabilidad ambiental que desarrollan estos edificios empresariales, establecidos en los ítems de los procesos de gestión (Londoño García, 2009).

Figura 2. Procesos de gestión



Fuente: elaboración propia.

La información recolectada permitió concluir que a nivel de “Políticas” el edificio tradicional no cuenta con lineamientos ambientales configurados como una política empresarial, pero presenta un documento “manifiesto” encaminado a un objetivo común: “llegar a la cultura de la excelencia”; por tanto, constantemente desarrollan actividades en donde el medio ambiente es el escenario principal, logrando así, un cuidado racional de los recursos con el fin de mantener un equilibrio sostenible. Por otro lado, el edificio sostenible tampoco presenta una política formal orientada a lo ambiental; sin embargo, sus prácticas se encuentran enfocada en los lineamientos que exige la certificación LEED como son: (1) mantener la fachada verde por temas de ventilación natural, (2) recolección del agua de lluvia, (3) *carpooling*: celdas definidas para vehículos eléctricos, (4) *rash*: espacio para parquear bicicletas, entre otras.

Con respecto al aspecto “Actividades”, el edificio sostenible implementa prácticas en el manejo de residuos, tratamiento del agua de lluvia, proceso de compostaje y manejo del aire natural; así mismo, reportan un presupuesto de operación aproximadamente de \$6 000 000 000 (seis mil millones) anuales, solo para operarlo y mantenerlo, con el objetivo de producir un ambiente natural que favorezca a las generaciones futuras. En cambio, el edificio tradicional no direcciona tantas actividades en pro del medio ambiente; únicamente destacaron la incorporación de paneles solares, tanques de agua de lluvia, composteria y la instalación de contenedores en las cocinetas y en el cuarto técnico.

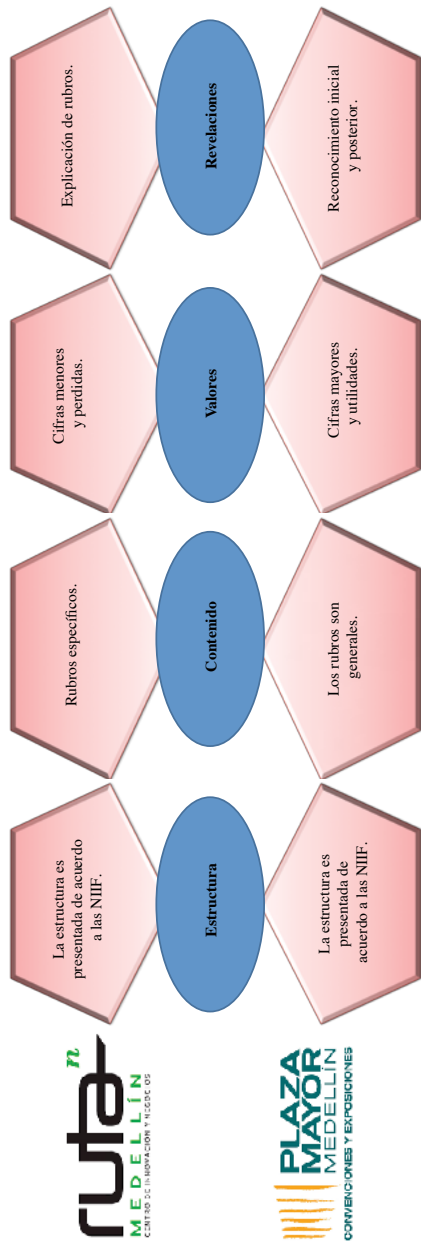
El ítem de “Inversión” permitió identificar que el edificio sostenible reconoce este tipo de inversiones como un costo, pero adicionalmente destina aproximadamente ciento quince millones en la compra o realización de propiedad de planta y en equipos en pro de la conservación ambiental. Paralelamente, el edificio tradicional también invirtió grandes cantidades financieras en 2019 repartidas en 60 millones para el desarrollo de todo el plan de manejo de residuos sólidos, 5 millones para campañas de sostenibilidad y 120 millones en el contrato de jardinería.

Con respecto al ítem de “Mantenimiento” ambos edificios reflejaron diferentes prácticas enfocadas al compromiso en materia ambiental y el mantenimiento de las construcciones. Sin embargo, el edificio sostenible destaca más acciones como la creación de terrazas ambientales, socialización de charlas ambientales, mantenimientos correctivo y preventivo en el edificio, ubicación de espacios para dos pilotos de agricultura urbana en donde se cosecha lechuga, cultivos hidropónicos, aromáticas, hortalizas, entre otros.

Finalmente, en el ítem de “Tiempo”, se identificaron fuertes diferencias, puesto que el edificio sostenible contiene tiempos estipulados y estimados para la ejecución del mantenimiento ambiental que propenden a la mitigación de espacios contaminantes, como son: actividades de mantenimientos locativos, equipos mecánicos, aire acondicionado, jardín, composteria, redes y sistemas eléctricos. Por el contrario, el edificio tradicional no estima tiempo de mantenimiento, indicando así que este tipo de subsistencia material se realiza en cualquier momento, lo cual destruye los espacios ambientales y acelera el deterioro del edificio que produce a su vez un impacto financiero para la organización.

Ahora bien, la figura 3 resalta el análisis financiero efectuado a los reportes de ambos edificios con el fin de establecer las posibles diferencias en materia de estructura, contenido, valores y revelaciones. Con esto, se evidenció que el edificio sostenible, además de tener un compromiso mayor en materia ambiental en comparación al edificio tradicional, también refleja grandes incidencias positivas en el área económica en término de ingresos, inversión, costos y gastos.

Figura 3. Análisis financiero



Fuente: elaboración propia.

A partir de esto, la investigación destaca una similitud en la estructura de los reportes financieros de ambos edificios, debido a la reglamentación obligatoria en las normas internacionales de información financiera. Por tanto, su clasificación se ilustra en activos corrientes y no corrientes, pasivos corrientes y no corrientes, y patrimonio (pero con un orden particular cada uno).

Por otro lado, en el contenido de dichos reportes se estableció que Ruta N maneja unas cuentas especiales o diferentes como son: ingresos ordinarios, arrendamiento inmueble, donaciones en dinero, devoluciones y descuentos, costos de servicios de investigación científica y tecnológica, especificación de gastos, depreciaciones y amortizaciones, entre otros. Ahora bien, con respecto al edificio Plaza Mayor, se reconoce que las clasificaciones son distintas y en contra posición generaliza los gastos que se obtuvo para la prestación del servicio, ingresos y gastos financieros.

En los valores que conforman los estados de resultado del edificio de Ruta N, se cuenta con cifras altas expresada en miles de pesos. No obstante, el estado de resultado permitió analizar que el edificio sostenible en estudio refleja mayores ingresos en un 20 % y menores costos en 35 %, con relación al edificio tradicional. Teniendo en cuenta las cifras que se presenta en los edificios mencionados, se puede analizar que Ruta N es capaz de generar ventas cada 3,98 veces lo invertido en capital de trabajo en comparación con Plaza Mayor, que muestra un capital de trabajo 7,32 en el periodo.

En alineación, la investigación efectuó un análisis financiero en el estado de la situación financiera de estas organizaciones, en donde se evidencia que la razón corriente de Ruta N demuestra que por cada peso que se debe en el corto plazo se tienen 5,8 en activos convertibles; mientras que en Plaza Mayor se observa que por cada peso que se debe en el corto plazo se tiene 0,63 en activos fácilmente convertibles en efectivo.

Luego se puede analizar que el nivel de endeudamiento de Ruta N es de 6,06 %, mientras que el de Plaza Mayor el 18,43 %, en cuanto los activos están financiados por los acreedores. En la rotación de activos fijos,

el edificio sostenible es capaz de generar ventas de 0,26 veces lo invertido en activos fijos, mientras que en Plaza Mayor se pueden generar ventas de 0,14 veces en concordancia a lo invertido.

Al respecto, conviene mencionar que la rotación de activos totales de Ruta N es capaz de generar ventas de 0,17 veces lo invertido; no obstante, Plaza Mayor es capaz de generar ventas cada 0,12 veces lo invertido en el total de activos. Lo anterior refleja un indicador desfavorable para ambos edificios, ya que los activos fueron mayores que las ventas.

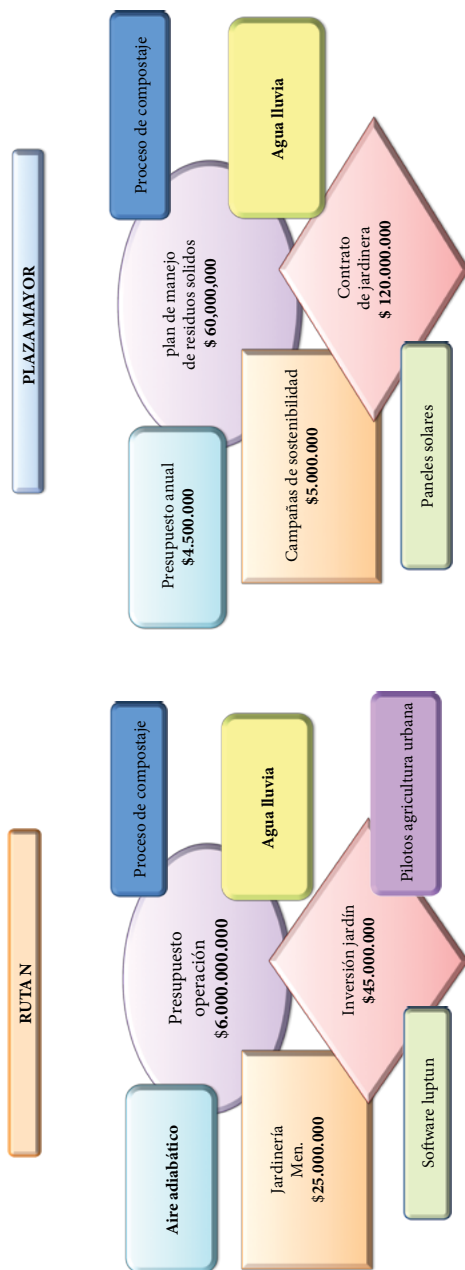
Finalmente, el estudio identificó el impacto generado a nivel de costos incurridos en ambos edificios; información obtenida mediante las respuestas expresadas por los contadores (ver figura 4).

Entre tanto, se considera que la incidencia de los costos es muy relevante porque suministra información periódica a la administración sobre la determinación de las cifras en costos unitarios, lo cual les permitieran tomar decisiones sin tener que recurrir a la práctica de tomar inventarios físicos y valorarlos a costos apreciativos (Michel, 2016; Johnson y Kaplan, 1998). En síntesis, se determinó que el edificio sostenible produce valor de inversión ambiental, debido a la implementación de materiales ecológicos y su tiempo de retorno de inversión.

Ruta N al ser un edificio sostenible asignó un mayor porcentaje al mantenimiento del edificio, 6 000 millones de pesos anuales, en los que se incluyen costos de jardinería, manejo del aire y manejo de residuos; mientras que Plaza Mayor refleja un valor de 4 500 millones de pesos en el mantenimiento, dentro de los que se encuentra manejo de residuos, campañas de sostenibilidad y contrato de jardinería.

Por consiguiente, se concluye que la incidencia de los costos entre el edificio verde y el tradicional es más alta en el área sostenible porque a largo plazo el ahorro es bastante significativo en términos de servicios y contribuye, a su vez, en el control de los factores climáticos y a la conservación de la vida en la tierra.

Figura 4. Costos incurridos en edificios sostenibles vs. tradicionales



Fuente: elaboración propia.

Conclusiones

El presente estudio corrobora, mediante las entrevistas realizadas, que los edificios sostenibles presentan una incidencia significativa en términos de contaminación e impacto financiero en comparación con los edificios tradicionales; favoreciendo, así, la calidad de vida de las generaciones futuras y el desarrollo activo de la sostenibilidad empresarial en las organizaciones (Paniagua y Gómez, 2016).

No obstante, esta investigación permitió reflexionar que esta estrategia de construcción ambiental puede ser implementada en los edificios residenciales para proporcionar un ambiente ecológico y saludable al interior de las viviendas, ya que esta medida suministra una reducción en los costos de los servicios a través del aprovechamiento del agua preexistente, alcantarillado e infraestructura vial (Londoño García, 2009). Y sin ser menos importante, se reconoce que las viviendas ecológicas pueden aumentar la conservación de energía y agua, mejorar la calidad del aire interior y reducir el desperdicio de materiales y el consumo de recursos.

Ahora bien, en cuanto a la ocurrencia de los costos, se reflejó que el coste inicial de los proyectos de construcción que siguen los lineamientos sostenibles es mayor con respecto a un proyecto tradicional; por ende, es más grande la inversión y debido a esto muchas empresas no optan por este tipo de edificación. Sin embargo, las organizaciones deben evaluar la inversión de los proyectos a largo plazo, debido a que este tipo de construcción retorna el valor total de la inversión a lo largo del tiempo. En el caso de Ruta N el retorno fue de un 40 % en los gastos de servicios como energía y agua, y 30 % en los gastos de mantenimiento. Lo anterior permitió conocer que los edificios sostenibles aumentan la eficiencia, extienden la vida útil de los edificios y de los sistemas de construcción, minimizan el impacto negativo en el medio ambiente al reducir el consumo de los recursos naturales.

Con relación a los proceso de gestión que implementan los edificios estudiados, se concluye que ambas organizaciones son muy distintas. Ruta N centra todo su proceso en la innovación y busca aumentar la generación

de ideas que permitan obtener nuevos modelos, productos, procesos y servicios en pro de la conservación ambiental. Por su parte, Plaza Mayor enfoca sus actividades de gestión en la realización de eventos empresarial y ofrecer un servicio integral con el fin de generar rentabilidad a través de estrategias innovadoras, orientación al mercado, cultura de la excelencia y un buen gobierno; logrando, así, ser perdurables. En este sentido, los edificios sostenibles demostraron mayores actividades y procesos de mejora ambiental en toda su estructura organizativa.

Los edificios sostenibles destacaron un control eficiente en los factores climáticos que repercuten en la conservación de la vida en la tierra. Este argumento es fundamentado al reconocer que estas construcciones ecológicas pueden alcanzar ahorros en energía eléctrica entre el 25 % y el 50 %, y un 40 % de ahorro en consumo de agua potable. Representa, así, un incremento en el retorno de la inversión de un 6,6 %, con reducción en los costos de operación de 8 % a 9 % (Salazar y Hincapié, 2014).

Finalmente, se recomienda que la academia reflexione y fomente mayores esfuerzos de investigación en temas ambientales, como el revelado en la presente investigación, con el fin de generar nuevas prácticas de conservación a nivel empresarial, social y cultural, y lograr un ambiente sano, limpio y saludable en nuestro planeta.

Referencias

- Abian Bortone, N., y Méndez Vergara, E. (2004). Contabilidad y ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción. *Actualidad Contable Faces*, 7(8), 7-22. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/257/25700802.pdf>.
- Adames, S., Alfonso, G., Muñoz, S., Andrés, J., Figueroa, T., y Raúl, H. (2017). *Comparación financiera entre construcción tradicional y construcción sostenible para vivienda en el sector sub urbano del municipio de Funza Cundinamarca* (Trabajo de grado de especialización, Universidad Católica de Colombia). Recuperado de <https://repository.ucatolica.edu.co/>

- bitstream/10983/14799/1/Comparaci%C3%B3n%20Financiera%20entre%20la%20Construcci%C3%B3n%20Tradicional%20de%20una%20Vivienda%20y%20la%20Construcci%C3%B3n%20Sosten.pdf
- Alavedra, P., Dominguez, J., Gonzalo, E., y Serra, J. (1997). La construcción sostenible: el estado de la cuestión. *Informes de la Construcción*, 49(451), 41-47.
- Arias, D. (3 de diciembre de 2012). *Importancia de los costes en la gestión empresarial* [Entrada en blog]. EOI Escuela de Organización Industrial. Recuperado de <https://www.eoi.es/blogs/mtelcon/2012/12/03/importancia-de-los-costes-en-la-gestion-empresarial-3/>
- Barattero, A. (2010). *Construcción verde. ¿Una utopía?* Buenos Aires: UBA. Recuperado de http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/R_Barattero_ana_Maria_Construcci%C3%83%C2%B3n_verde.pdf
- Betancur, A. (2017). *Hacia una propuesta de gestión ambiental urbana: alcances de la infraestructura verde, un nuevo paradigma* (Tesis pregrado, Pontificia Universidad Javeriana). Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/38070>
- Bielsa, J. (2013). Nuevos instrumentos de planificación y gestión de la rehabilitación y la regeneración urbana. *Revista Aragonesa de Administración Pública* [Número extra], 15, 27-72.
- Blandón, E. (2016). Conocimientos Disciplinarios y datos necesarios para la eficiencia del agua en edificios verdes. *Arquitectura*, 1(2), 25-27.
- Cabas, G. y Garrido, M. (2011). *Análisis comparativo de costos para un proyecto de hotel y oficinas leed certificado 3.0-2009 en la ciudad de Bogotá* (Tesis de pregrado, Pontificia Universidad Javeriana). Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/7394/tesis515.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Cabrera, A. L., y Planas Rodríguez, C. (2013). La torre Agbar: caso de estudio del certificado BREEAM en uso. *Mantenimiento: ingeniería industrial y de edificios*, 264, 3-6.
- Colorado, P. (18 de marzo 2012). Por qué se llaman edificios verdes. *El Colombiano*. Recuperado de https://www.elcolombiano.com/historico/por_que_se_llaman_edificios_verdes-EBEC_174257

- Dávila, C. (2015). El impacto de la legislación sobre edificios verdes certificados LEED en Puerto Rico y su implementación como herramienta para preservar el medio ambiente. *Revista de Derecho Puertorriqueño*, 55(2), 509.
- Díez, C. y Romero, P. (2016). *Edificio basado en principios de sostenibilidad* (Tesis de pregrado, Universidad Piloto de Colombia). Recuperado de <http://polux.unipiloto.edu.co:8080/00003637.pdf>
- Espinosa, J. y Echeverry, D. (2002). *Aplicabilidad del sistema LEED en el entorno colombiano*. Recuperado de https://sistemamid.com/panel/uploads/biblioteca/2014-08-05_03-03-51108349.pdf
- Fernández, C. (09 de agosto de 2012). *Edificios verdes*. Ecoavant.com. Recuperado de <http://www.ecoavant.com/es/notices/2012/08/edificios-verdes-1583.php>
- González, C. (2015). Estado actual de la contabilidad verde en Colombia. *Saber, ciencia y libertad*, 10(2), 53-62.
- Gray, R. Bebbington, J., y Walters, D. (2001). *Contabilidad y auditoría ambiental*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Johnson, H. & Kaplan, R. (1988). *La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona: Plaza & Janes Editores.
- Kats, G., Alevantis, L., Berman, A., Mills, E., & Perlman, J. (2013). *The Costs and Financial Benefits of Green Buildings. A Report to California's Sustainable Building Task Force*. Recuperado de https://noharm-uscanada.org/sites/default/files/documents-files/34/Building_Green_Costs_Benefits.pdf
- Londoño García, J. C. (2009). Un edificio verde es un edificio inteligente. *Revista Produccion + Limpia*, 4(1), 61-75.
- Lung, L., y Shaurette, M. (2018). El trabajo colaborativo, aplicado al diseño y la construcción, para promover la construcción de edificios verdes en Perú. *Revista ingeniería de construcción*, 33(2), 183-192.
- Mera, D., Berrones, S. y Guerrero, R. (2019). Aproximación teórica a la importancia de la gestión de procesos en las empresas. *Revista de Investigación Formativa: Innovación y Aplicaciones Técnico-Tecnológicas*, 1(1), 9-16.
- Meza, P. (2019). Uso de los sistemas globales BREEAM-CM y LEED-ND en Asunción, Paraguay. *Territorios en formación*, 15, 171-190.
- Michel, N. (2016). Construcciones sostenibles: Incentivos para su desarrollo en la ciudad autónoma de Buenos Aires. *Cuaderno urbano: espacio, cultura y sociedad*, 20, 119-138.

- Miliorini, H. y Ferreira, M. (2018). Estudo comparativo dos certificados verdes no âmbito da construção civil brasileira. *Revista Produção Industrial y Serviços*, 4(1), 124-135.
- Molina-Prieto, L. y Vargas-Gómez, O. (2012). Gestión estratégica de la arborización urbana: beneficios ecológicos, ambientales y económicos a nivel local y global. *Revista soluciones de postgrado EIA*, 9, 39-61.
- Moss, T., y Marvin, S. (2016). *Urban Infrastructure in Transition: Networks, Buildings and Plans*. New York: Routledge.
- Paniagua, C. y Gómez, P. (2016). Retomando fundamentos y paradigmas para el tránsito de la crisis ambiental hacia sociedades sustentables. *Sociedad y Ambiente*, 10, 113-131.
- Parikh, R. (22 de noviembre de 2017). Un edificio verde es capaz de reducir los costos hasta en un 50 %. *Portafolio*. Recuperado de <https://www.portafolio.co/economia/infraestructura/un-edificio-verde-es-capaz-de-reducir-los-costos-hasta-en-un-50-511917>.
- Plata, G. (2010). Desarrollo sostenible en edificaciones. *UIS Ingenierías*, 9(1), 103-121. Recuperado de <https://revistas.uis.edu.co/index.php/revistausingenierias/article/view/1060/1439>
- Ribero, Ó., Garzón, D., Alvarado, Y., y Gasch, I. (2016). Beneficios Económicos de la certificación LEED. Edificio Centro Ático: caso de estudio. *Revista ingeniería de construcción*, 31(2), 139-146.
- Ries, R., Bilec, M., Gokhan, N. y Needy, K. (2006). The Economic Benefits of Green Buildings: a Comprehensive Case Study. *The Engineering Economist*, 51(3), 259-295.
- Rincón, E. (2011). *Comparacion de costos de construccion tradicional vs. construccion incluyendo criterios LEED: caso edificio estrato* (Tesis de pregrado, Universidad Pontificia Bolivariana). Recuperado de <https://repository.upb.edu.co/handle/20.500.11912/1839>
- Salazar, W., y Hincapié, D. (2014). Los costos ambientales en la sostenibilidad empresarial. Propuesta para su valoración y revelación contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 65, 173-195.
- Van Thanh, N., Chamorro, C., Hens, L., y Dinh Lan, T. (2016). The Widening Concept of “Cleaner Production”. *Cultura Educación y Sociedad*, 7(2), 9-25.

- Wong, J. y Zhou, J. (2015). Enhancing Environmental Sustainability over Building Life Cycles Through Green BIM: A Review. *Automation in Construction*, 57, 156-165.
- Zuo, J., y Zhao, Z. (2014). Green Building Research–Current Status and Future Agenda: A Review. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 30, 271-281.



Caracterización de las mipymes sostenibles del sector turístico del estado de Baja California, México

Blanca Estela Bernal Escoto¹
Karen Michelle Rosete Herrera²
Mayra Hayde Estrada Cabada³

Recibido: 10 de julio de 2019

Aprobado: 01 de agosto de 2019

Bernal, B. E., Rosete, K. M., y Estrada, M. H. (2019). Caracterización de las mipymes sostenibles del sector turístico del estado de Baja California, México. *Revista Activos*, 17(2), 205-236. doi: <https://doi.org/10.15332/25005278/5738>

Clasificación JEL: Q01, Q51, Q53

1 Profesor e investigador de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Baja California. Correo: blancab@uabc.edu.mx
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8721-2561>.

2 Estudiante de la licenciatura en Administración de Empresas de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Baja California. Correo: michelle.rosete@uabc.edu.mx
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1248-5466>.

3 Estudiante de la licenciatura en Contaduría de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Baja California. Correo: hayde.estrada@uabc.edu.mx
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3746-0070>.

Resumen

La creciente preocupación que presenta el estado de Baja California con respecto a la sostenibilidad de sus negocios se deriva de la proximidad geográfica que se tiene con los Estados Unidos de Norteamérica, y las especificaciones demandadas por el turismo local y extranjero, quienes cada vez demuestran un gran interés en los aspectos sociales, económicos y medio ambientales, lo que obliga a los empresarios de las micro, pequeñas y medianas (mipymes) a ofertar productos o servicios con dichos requerimientos. El sector turístico es uno de los más demandados nacionalmente, por los consumidores de productos o servicios que se preocupan por el desarrollo sostenible, lo que origina la necesidad de estudiar el turismo sostenible como estrategia de competitividad. La industria turística en Baja California ha sido una fuente importante de ingresos en la última década, lo que permite una proyección internacional debido a su naturaleza geográfica e intercambio cultural. La literatura muestra que en Colombia —en Bogotá y Manizales— se han implementado parques turístico-ecológicos como alternativa para el desarrollo sostenible, con lo que crece su Producto Interno Bruto (PIB) como indicador económico y la creación de empleos como indicador social. Con respecto al estado de Baja California, el turismo sostenible y su grado de gestión en las mipymes son un tema aún sin explorar. El objetivo de este estudio es identificar el grado de gestión sostenible de las mipymes de Baja California pertenecientes al sector turístico. La metodología es descriptiva y correlacional. A la fecha, se han estudiado mipymes de los municipios de Tijuana y Mexicali; como herramienta de recopilación de datos se utilizó la encuesta y se observó que presentan diferencias significativas en el tipo de turismo que reciben, el efecto de la situación migratoria de la entidad, la publicidad realizada y los apoyos gubernamentales, entre otras.

Palabras clave: sostenibilidad turística, desarrollo sostenible y competitividad.

Characterization of the Sustainable MSMEs of the Touristic Sector of Baja California State, Mexico

Abstract

The growing concern of the state of Baja California towards the sustainability of its businesses is derived from its geographical proximity with United States of America and the requirements demanded by local and foreign tourism, which each time show great interest in the social, economic, and environmental aspects, and which forces owners of micro, small, and medium-sized enterprises (MSMEs) to offer their products or services with such requirements. The tourism sector is one of the most demanded at a national level, by consumers of products and services that are concerned about sustainable development, which create the need to study sustainable tourism as a competitiveness strategy. The tourism industry in Baja California has been an important source of income in the last decade, which allows an international projection due to its geographical nature and cultural exchange. Literature shows that in Colombia, in Bogota and Manizales, ecological tourism parks have been implemented as a sustainable development alternative, thus increasing their Gross Domestic Product (GDP) as economic indicator and the creation of new jobs as social indicator. With respect to the state of Baja California, sustainable tourism and its degree of management in MSMEs is an unexplored topic. The objective of this study is to identify the degree of sustainable management of MSMEs in Baja California that belong to the tourism sector. The methodology is descriptive and correlational. To date, MSMEs from the municipalities of Tijuana and Mexicali have been studied, and the survey was used as a tool to collect data. It was observed that there are significant differences in the type of tourism the enterprises receive, the effect of the migratory situation of the organizations, the advertising used, and the government support, among others.

Keywords: tourism sustainability, sustainable development, competitiveness.

Introducción

El presente trabajo muestra los avances realizados en el Estado de Baja California del proyecto de investigación denominado “Análisis estratégico para el desarrollo sostenible de la micro, pequeña y mediana empresa turística: un estudio comparativo entre México y Colombia”; en el cual participan los cuerpos académicos y grupos de investigación de la Universidad Autónoma de Baja California, la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga, la Universidad de Medellín, la Universidad Libre de Cali y la Asociación Colombiana de Facultades en Contaduría Pública (Asfacop). Los resultados producto de esta alianza pretenden fortalecer la investigación colaborativa entre sus miembros, mediante la producción intelectual, la difusión y la movilidad de investigación entre los docentes, investigadores y jóvenes investigadores.

El estudio del desarrollo sostenible en las mipymes de Colombia y México permitirá generar estrategias de proyección social para mejorar la competitividad empresarial gracias al apoyo de las instituciones de educación superior que participaron del presente proyecto; y, también, dar un impulso empresarial y sectorial a las entidades de cada ciudad estudiada, a partir de una vinculación entre empresa, universidad y Estado.

Para una mejor comprensión del turismo sostenible y sus implicaciones en la competitividad, es preciso definir el turismo, el cual, en conformidad con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), es considerado como un fenómeno social, cultural y económico asociado con el tránsito de las personas a lugares fuera de su residencia habitual, principalmente por motivos de esparcimiento y ocio (INEGI, 2018). En México, el sector turístico es el que más aporta al Producto Interno Bruto (PIB), alcanzando hasta un 8,7 % del total nacional (INEGI, 2018). Para el desarrollo de esta investigación se estudió específicamente la actividad económica denominada “servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas”, según el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 2013).

Para efectos de esta investigación, se llevó a cabo un análisis comparativo del turismo entre el 2004 al 2014, con la finalidad de conocer el comportamiento de la actividad estudiada respecto al nivel de gestión sostenible de las mipymes. Para esto, se consultó el Sistema Automatizado de Información Censal (SAIC, 2014) del INEGI y se observó que a nivel nacional existen 501 448 unidades económicas pertenecientes a esta actividad, de las cuales el 2,05 % se encuentran en el estado de Baja California, con una variación del 91,50 % respecto del año 2004 al 2014. Además, esta actividad económica aportó el 2,62 % al PIB a nivel nacional en el 2014, observando un incremento de 0,12 % con respecto al año 2004, y, a nivel estatal, esta aporta el 10,74 % del PIB de Baja California. De igual manera, en los años antes mencionados, se observa que en esta actividad económica sufrió una variación del 56,18 % en el personal ocupado en la entidad (ver tabla 1).

Por su parte, el turismo sostenible de conformidad con la Organización Mundial del Turismo (OMT) (2017) previene las consecuencias económicas, sociales y medioambientales, resultado de la oferta de productos o servicios derivados de las actividades directamente relacionadas con la atención a los visitantes, la protección de su entorno y la preservación de las comunidades anfitrionas.

Partiendo de la definición anterior y de las buenas prácticas implementadas por las empresas turísticas sostenibles, se espera desarrollar estrategias encaminadas a mejorar la calidad de vida de sus comunidades y generar más y mejores empleos, lo que implica una mayor igualdad, paz y seguridad para todos. No obstante, durante la setentava asamblea general de la OMT, se declaró el 2017 como el año internacional de turismo sostenible para el desarrollo, con lo cual el slogan “viaja, disfruta, respeta” fue utilizado a nivel internacional como catalizador de cambio positivo entre las empresas, el Gobierno y los consumidores para promover el turismo sostenible.

Es fundamental destacar que el término “turismo sostenible” surge como consecuencia del calentamiento global y de la concientización de sus efectos sobre el medio ambiente, lo cual dio origen a un tipo de turista más consciente sobre los temas ambientales y su protección.

Tabla 1. Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas

Año Censal	Entidad	Actividad económica	Unidades económicas	Producción bruta total (millones de pesos)	Personal ocupado total
2014	00 Total Nacional	Total nacional	4 230 745	13 984 313 218	21 576 358
	00 Total Nacional	72 Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	501 448	366 225 584	1 943 437
	02 Baja California	Total estatal	95 882	303 152 517	786 056
	02 Baja California	72 Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	10 297	12 538 158	58 701
2004	00 Total Nacional	Total nacional	3 005 157	6 410 434 699	16 239 536
	00 Total Nacional	72 Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	277 436	160 277 859	1 218 262
	02 Baja California	Total estatal	61 812	159 385 802	557 515
	02 Baja California	72 Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	5377	6 064 877	37 586

Fuente: elaboración propia en base al SAIC.

Esto implica una exigencia superior por parte de los mercados meta sobre los productos o servicios que reciben, lo que infiere directamente en un incremento de la competitividad entre los oferentes de la localidad.

Por su cuenta, la competitividad trata la sostenibilidad como una estrategia en las empresas y los destinos turísticos, el reto que esto conlleva está en el momento de elegir un tipo de estrategia que absorba los impactos que deja el turismo en la economía de cada localidad, pero sin descuidar la identidad social y cultural (Mazaro y Varzin, 2008). Es decir, la competitividad se puede medir a través de la capacidad que poseen las organizaciones para mantener o mejorar su posición relativa en un entorno de constante enfrentamiento por la permanencia en el mercado.

Por su parte, el sistema de turismo responsable, desarrollado por el Instituto de Turismo Responsable, hace hincapié en la importancia de la sostenibilidad de determinados agentes y destinos turísticos, y funciona como un sistema de medición y de conducción hacia la sostenibilidad. El turismo sostenible se centra específicamente en tres dimensiones la ambiental, sociocultural y económica (Organización Mundial del Turismo, 2005).

Método utilizado

Con respecto al modelo de sostenibilidad implementado en este estudio, se seleccionó el modelo Presión-Estado-Respuesta (PER), cuya premisa es la causalidad; es decir, presenta la relación existente entre la presión realizada por el ser humano sobre los factores sociales, económicos y medioambientales de cualquier región. La presente investigación es de tipo descriptiva y correlacional, el método de recopilación de información fue la encuesta de tipo estructurada, distribuida en tres dimensiones: factores económicos, sociales y ambientales; y los tipos de respuesta utilizados fueron cerrada, dicotómica, opción múltiple y escala de valoración de conformidad con el modelo PER. Posteriormente la encuesta se sometió a la prueba de fiabilidad Alfa de Cronbach con la finalidad de determinar la confiabilidad de esta, y obtuvo un índice de 0,808 lo cual indica que el instrumento es altamente

confiable, debido a que se encuentra por encima de la media establecida (0,60) (Ver tabla 2).

Tabla 2. Estadísticos de fiabilidad

Tabla 2	
Estadísticos de fiabilidad	
Alfa de Cronbach	N de elementos
.806	74

Fuente: elaboración propia.

El trabajo de campo se desarrolló mediante la técnica de muestreo aleatorio estratificado. Para el cálculo del tamaño de la muestra, se utilizó el muestreo de tipo probabilístico y se estableció un nivel de confianza del 95 % y un error máximo permisible del 10 %; se utilizó el método no probabilístico en donde se consideró un nivel de confianza (Z) de 1,96 %, un porcentaje de error (e) de 0,08 % y un valor proporción (p) del 0,5 %, dando como resultado un tamaño de la muestra total de 657 unidades económicas.

Objetivo general

Identificar el grado de gestión con respecto a las actividades que inciden directamente en los indicadores de turismo sostenible, de las mipymes de Baja California, México.

Objetivos específicos

1. Medir el grado de gestión sostenible por parte de las mipymes participantes.
2. Identificar los indicadores de mayor impacto en la gestión del turismo sostenible.

3. Desarrollar estrategias que permitan reducir los riesgos futuros a los que se pueda enfrentar el sector turístico de las mipymes participantes.

Justificación

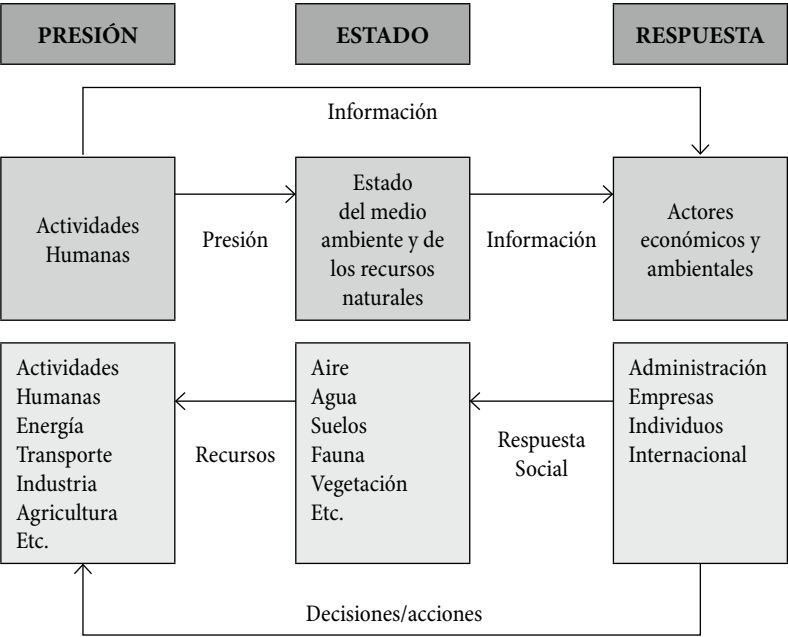
En México, las actividades realizadas por el sector turístico representan un importante problema ambiental, económico y social, debido al incontable impacto que generan dentro de las áreas naturales protegidas, y derivado de la inapropiada gestión de estrategias y programas que regulen y minimicen el deterioro del patrimonio nacional y que maximicen los beneficios económicos y el bienestar social.

Marco teórico

La literatura proporciona varios modelos para estudiar la sostenibilidad turística, para este trabajo se tomó el modelo PER, el cual supone que las actividades humanas ejercen una presión en el medio y este registra los cambios. Por lo tanto, se debe mantener el equilibrio ecológico. Se basa básicamente en la lógica de la casualidad, lo cual significa que presupone las relaciones de acción y respuestas entre las actividades económicas y las ambientales (ver figura 1). En este modelo se plantea una serie de preguntas muy simples: ¿qué está afectando el ambiente? ¿Cuál es el estado actual del medio ambiente? ¿Qué se está haciendo para mitigar o resolver los problemas ambientales? A lo que cada una de estas respuestas se responde con un sistema ya establecido de indicadores.

Una empresa sostenible es aquella que crea valor económico, medioambiental y social a corto y largo plazo, y contribuye, de esa forma al aumento del bienestar y al progreso de las generaciones presentes y futuras en su entorno general.

Figura 1. Esquema del modelo Presión-Estado-Respuesta



Fuente: Rivas, J. I. (2009).

De acuerdo con Gómez (2018), colaborador de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), comenta que el desarrollo sostenible surgió por la preocupación de la comunidad internacional, en los últimos años del siglo xx, sobre el desarrollo económico y social, y su impacto en el medio ambiente. La Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo (1987) dio a conocer un concepto de desarrollo sostenible con las siguientes palabras:

Está en manos de la humanidad asegurar que el desarrollo sea sostenible, es decir, asegurar que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias. (p. 23)

Por otra parte, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) describe el desarrollo sostenible como un modelo de desarrollo que se puede

mantener y apoyar, como una visión compartida, holística y que los países pueden implementar a largo plazo para asegurar una mejor vida. La idea principal de este es mantener un equilibrio entre el crecimiento económico, el bienestar social y la protección al medio ambiente (ver figura 2) (ONU México, 2017).

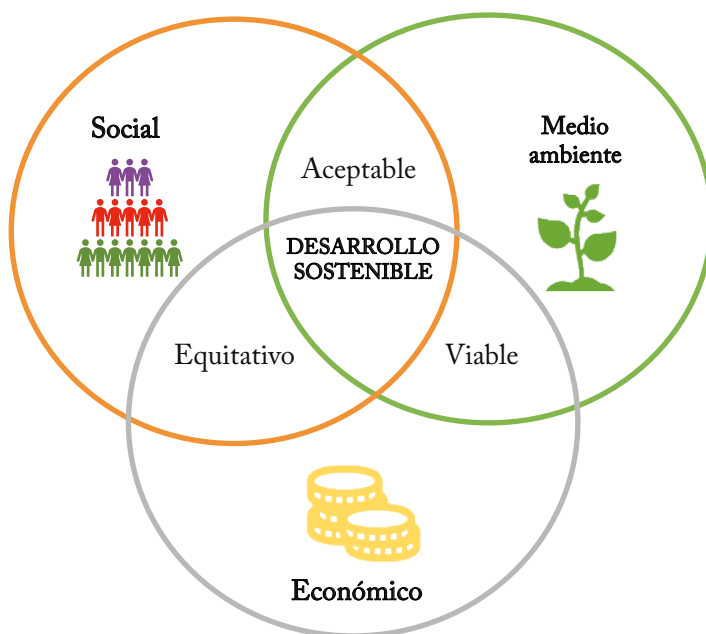
Figura 2. Desarrollo sostenible



Fuente: elaboración propia con fundamento en ONU México (2017).

Los pilares que sostienen el desarrollo sostenible son la sostenibilidad económica, sociocultural y medio ambiental. Los indicadores ecológicos se refirieren a mantener los procesos ecológicos y los sistemas vitales esenciales, de los cuales dependen la supervivencia y el desarrollo humano; además, de preservar y mejorar la diversidad de los cultivos y las crías domésticas. El indicador sociocultural busca preservar el patrimonio, los valores y las costumbres de cada una de las regiones con la finalidad de brindarle un mayor control a las futuras generaciones. Finalmente, la sostenibilidad requiere que las organizaciones cuenten con los recursos financieros necesarios para operar ininterrumpidamente, y así optimizar la distribución de estos y tener un mayor aprovechamiento (Lopez, 2004) (ver figura3).

Figura 3. Factores que intervienen en el turismo sostenible



Fuente: elaboración propia con base en (ONU México, 2017).

El principal desafío que pueden enfrentar los Gobiernos es saber cómo diseñar y aplicar la gestión de los sistemas para que sean capaces de fomentar los tres objetivos principales: el desarrollo económico, social y ambiental.

La sociedad manifiesta su interés por conocer las consecuencias de las decisiones de los Gobiernos. La satisfacción de las necesidades futuras depende del equilibrio entre los objetivos del desarrollo sostenible con las decisiones que se toman en el presente. En la figura 2 se indican los objetivos por cada dimensión del desarrollo sostenible (Bertolotti, 2014).

Son múltiples los impactos que el turismo sostenible ha dejado vislumbrar, entre ellos se encuentran (Paz Rodríguez, 2016):

Los impactos económicos que genera el turismo son medida de los beneficios y costos económicos generados por el desarrollo de estas actividades. Estos generan una gran demanda de bienes y servicios, infraestructura y empleos, tanto para la actividad turística como para las relacionadas con esta. La sobredependencia económica del turismo suele ser muy vulnerable a los cambios en las demandas de los turistas por su volatilidad y susceptibilidad al cambio según factores como la inestabilidad política, las guerras y la inseguridad de los destinos políticos.

Los impactos socioculturales son consecuencias de la convivencia entre los turistas y los residentes; la magnitud del impacto que tiene esta relación puede afectar diversas variables como la forma de vida, los valores, el comportamiento, los niveles de seguridad, la conducta moral, la cultura y las tradiciones.

Por su parte, los impactos medioambientales son producto de la alta demanda que tienen los lugares turísticos que cuentan con playas, islas, grutas arqueológicas, entre otras; lo cual ha hecho vulnerable a estos espacios de esparcimiento y relajación debido a la escasa educación sobre la protección de la flora y la fauna por parte de sus visitantes. El deterioro de estos surgió por el turismo espontáneo, desordenado y sin consideración hacia el medio ambiente, por esto la necesidad de crear un turismo sostenible.

Hablar sobre las actividades relacionadas con el turismo debe tener en cuenta el concepto de sostenibilidad, ya que este consiste en estrategias establecidas por organismos nacionales e internacionales para orientar dichas actividades a la participación social, el desarrollo empresarial, así como el aprovechamiento del patrimonio territorial de los destinos turísticos. En la década de los setenta se dieron a conocer nuevas formas de turismo de la mano de términos como turismo responsable y turismo respetuoso de los entornos naturales; a los cuales se le fueron integrando términos sociales, culturales y ambientales (Velasco, Solís Jiménez, y Torres Valdez, 2014)

El turismo sostenible no es hablar de una forma diferente o especial de turismo, en realidad, cualquier forma de turismo debería de ser más

sostenible (Organismo Mundial del Turismo, 2012). El desarrollo del turismo sostenible ha sido posible gracias a la concienciación de las masas y del sector empresarial público y privado. La comunicación social está fuertemente relacionada con el turismo y el desarrollo de la sostenibilidad, la misma sociedad se encarga de hablar sin pausa de esta necesidad y llevar al turista extranjero, nacional y local a contar sus experiencias con el turismo sostenible (Fernández-Paniagua, 2018). Las redes sociales son un motor para el cambio, ya que permiten compartir diferentes contenidos; esta herramienta se usa para hacer conciencia de la sostenibilidad y permite crear iniciativas de bajo coste (Fernández-Paniagua, 2018).

Marco contextual

El desarrollo sostenible es un tópico que las empresas toman en consideración y es notable en el incremento de campañas publicitarias a cerca del cuidado al medio ambiente; este es provocado por la creciente preocupación en la sociedad en general sobre el calentamiento global y el deshielo de los polos.

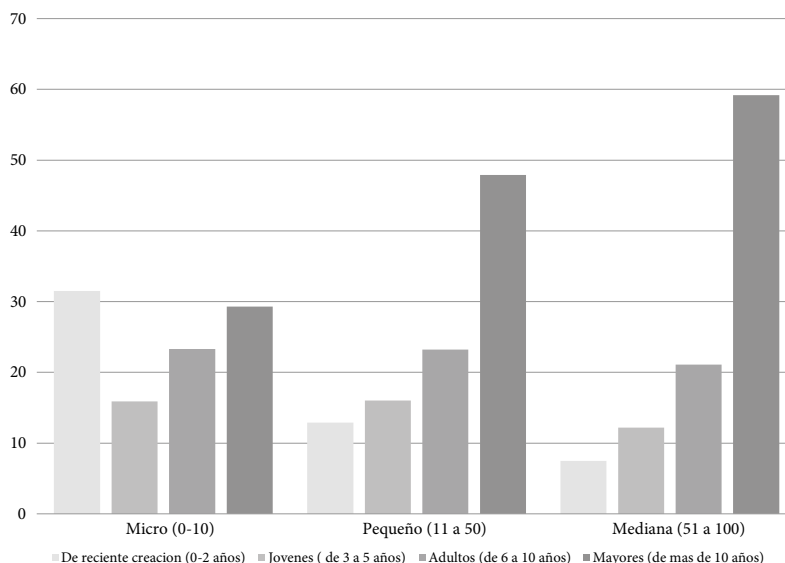
Con respecto al ciclo de vida de las empresas de servicio del estado de Baja California, el INEGI (2014), a través del censo económico realizado en el ciclo 2013, observa la permanencia de las empresas de reciente creación y destaca aquellas que cuentan con hasta 10 empleados, equivalente al 31,5 %; mientras que las medianas, que cuentan con hasta 100 empleados, presentan un decremento de hasta un 7,5 % (ver gráfico 1).

En México, se realizó un comparativo entre las dos localidades en que se centra la investigación, Tijuana y Mexicali, en Baja California.

La gastronomía y las actividades relacionadas con el trabajo son los principales motivos por los cuales las personas llegan diariamente a Tijuana. Durante el año pasado logró una derrama de 2137 millones de dólares en consumo de bienes y servicios. Al respecto, la Secretaría de Turismo del estado calcula que la cerveza artesanal, la gastronomía y el vino representan

un 32 % de los 27 millones de turistas que visitan Baja California anualmente, ya que estos visitantes vienen a la ciudad por los restaurantes, para degustar la comida y las bebidas (Martínez, 2018).

Gráfico 1. Ciclo de vida de empresas de servicios en Baja California



Fuente: elaboración propia con base en los censos económicos de INEGI (2014).

Uno de los principales factores que afectan a Mexicali, respecto al turismo, es su clima, ya que la mayoría de los turistas dejan de visitarlo al no estar acostumbrados a un clima tan cálido. Además, la conectividad aérea en el aeropuerto de Mexicali se presenta como una complicación para llegar a esta capital, por lo cual los turistas llegan al aeropuerto de Tijuana y este, al ser frontera con San Diego, cuenta con más mercado aéreo. Son factores importantes que debilitan considerablemente la captación de turistas en la capital del estado en comparación con Tijuana (COPLADE, 2015).

El municipio de Mexicali recibe turismo extranjero proveniente de los condados vecinos de Estados Unidos, lo que hace que el turismo sea una

de las principales actividades que identifican a dicho municipio, además de la actividad agrícola e industrial. De su gastronomía, se distingue la famosa comida china que cuenta con una gran variedad de establecimientos dedicados a su preparación (Gobierno del Estado Baja California).

Análisis de resultados

En esta sección se analizan los datos más representativos obtenidos durante los primeros trabajos de recolección de esta investigación, para su mejor comprensión los datos se han dividido en cuatro apartados. En primer lugar, se describen los resultados del tipo de usuarios de los servicios turísticos estudiados. En segundo lugar, se presentan los datos referentes a las unidades económicas participantes. En tercer lugar, se exhiben los datos socioeconómicos y demográficos. Finalmente, se muestran los datos referentes a las capacidades de carga turística de los municipios estudiados.

1. Datos referentes a los usuarios del servicio turístico

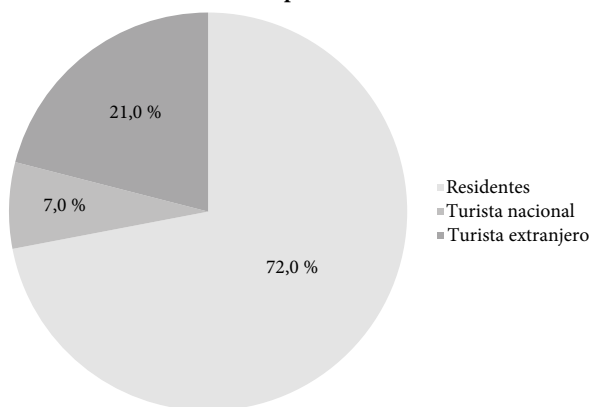
Con relación a los usuarios de los servicios turísticos, se identificó que existen tres tipos: los residentes, el turista nacional y el turista extranjero. La muestra se comportó como se muestra en el grafico 2. En ambos casos predominó el consumidor local hasta en un 72,3 %, de los cuales el 62 % corresponden a establecimientos localizados en el municipio de Tijuana.

2. Datos referentes a las unidades económicas

En la presente investigación se abordaron datos reales específicamente dentro del sector turístico, abarcando las unidades económicas (UE) cuya actividad principal son los servicios de alojamiento temporal, servicios de preparación de alimentos y bebidas, museos, sitios históricos, zoológicos, servicios artísticos, culturales y deportivos, servicios de entretenimiento en instalaciones recreativas, entre otros que pertenezcan a este sector. En relación con las mipymes, concentradas en la ciudad de Tijuana y

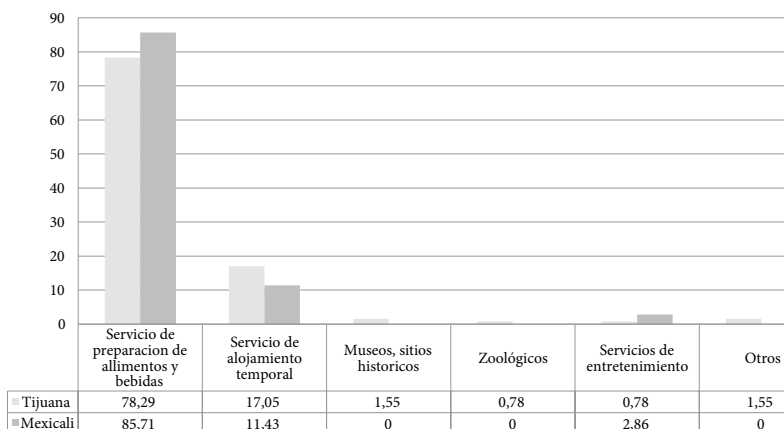
Mexicali, Baja California, observamos en la ciudad de Tijuana una mayor participación de las UE dedicadas al servicio de preparación de alimentos y bebidas hasta en un 78,29 % y en Mexicali hasta en un 85,71 %, el resto de la muestra se presenta en el gráfico 3.

Gráfico 2. Tipo de clientes



Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Gráfico 3. Actividad Empresarial en las Ciudades de Tijuana y Mexicali, Baja California



Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Con relación al tamaño de las empresas participantes, predominaron las micro hasta en un 41 %, seguida de las pequeñas con un 25 %; cuya media de contratación es de 2 empleados al año; la media de antigüedad de las empresas es de 16 años, mostrando rangos de inicio de operaciones desde 1 hasta 88. De igual forma, se estableció que el 2015 fue el año en el que más establecimientos de esta índole fueron constituidos (13,9 %) (ver tabla 3).

Tabla 3. Número de empleados de la UE

		Frecuencia	Porcentaje
Válidos	0 a 5	68	41,0
	6 a 10	42	25,3
	11 a 30	53	31,9
	31 a 50	2	1,2
	51 a 100	1	,6
	Total	166	100,0

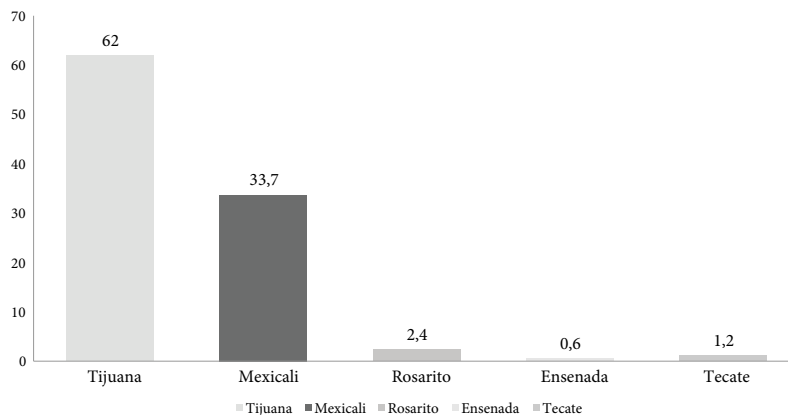
Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

3. Datos socioeconómicos y demográficos

Con respecto a los datos socioeconómicos y demográficos, el estudio arrojó que de la muestra recaudada el 62 % se encuentra en la ciudad de Tijuana y el 33,7 %, en la ciudad de Mexicali (ver gráfico 4).

Los rangos de edad oscilan entre los 15 y los 68 años, la media de edad de los entrevistados es de 34 años, y la edad dominante es de 32 años (ver tabla 4). Con respecto al puesto que ocupan los encuestados en las unidades económicas analizadas, prevalecieron los empleados hasta en un 55,4 %, destaca que únicamente el 17,5 % son propietarios; aunado a lo anterior, se establece que el 56,6 % de estos son hombres y el 43,4 % son mujeres.

Gráfico 4. Unidades económicas por municipio



Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Tabla 4. Edad de los participantes

N	Válidos	166
	Perdidos	0
Media		34.3976
Moda		32.00

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Con relación al tamaño del núcleo familiar de los propietarios de los establecimientos de la muestra, se observó que el grupo 2 es el que presenta una mayor frecuencia (de 4 a 6 integrantes), equivalente al 41 %; el núcleo más pequeño está conformado por 2 integrantes, hasta en un 38 %; mientras que el máximo de integrantes reportados fue de 5, lo que equivale al 12 % (ver tabla 5). Por su lado, los negocios localizados en la ciudad de Tijuana están integrados entre 4 y 6 miembros, hasta en un 49,6 %; en cambio la ciudad de Mexicali se diferenció porque este número es de 1 a 3 personas, con un 31,4 %.

Tabla 5. Tamaño del núcleo familiar

N	Válidos	157
	Perdidos	9
Mediana	2.0000	
Moda	2.00	
Mínimo	1.00	
Máximo	4.00	

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Referente a la ubicación de las unidades económicas, se identificó que preponderantemente se localizan en zonas urbanas, hasta en un 43 %, caracterizadas por su gran afluencia de turistas a causa de la proximidad con las garitas fronterizas en ambas ciudades, la zona centro representa el 34,9 % de la muestra.

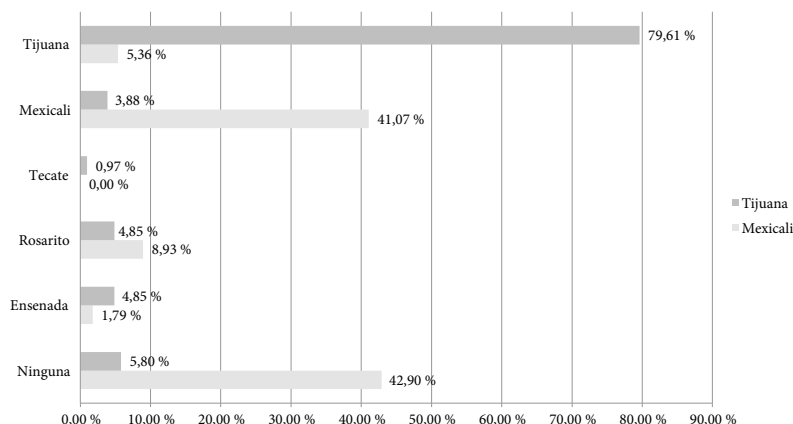
4. Datos sobre la capacidad de carga turística

En este apartado, se presentan los resultados referentes a los factores económicos, institucionales, urbanos, ecológicos y psicológicos de los residentes de cada localidad con respecto a las actividades turísticas ofertadas en sus comunidades y al efecto ocasionado por los usuarios de dichos servicios. Lo anterior, permite cumplir con el objetivo de esta investigación.

Inicialmente se les preguntó si han participado como empresas suministradoras de algún tipo de servicio turístico en su localidad o en algún otro municipio del estado de Baja California. La muestra se comportó como sigue: los tijuanaenses manifestaron asistir en un 79,6 % a eventos, festivales o lugares turísticos en Tijuana, y un 5,36 % a Ensenada y Rosarito; mientras que los residentes de Mexicali, con un 41,1 %, participan en su propio municipio, un 3,88 % en Tijuana y el 42,9 % no asiste a ninguno

(ver gráfico 5). Los eventos que registraron una mayor asistencia por parte de estas mipymes son aquellos que, ya desde hace un tiempo, han caracterizado al estado y son parte de su cultura como: Entijuanarte (25,3 %), un evento que mezcla tanto la música, el arte, así como la buena gastronomía de la ciudad; la Expo Tequila (15,1 %); Rosarito Art Fest (3,6 %); y la Ruta del Vino (3 %), famosa por sus diferentes viñedos y vinos ofrecidos en Ensenada.

Gráfico 5. Municipios en los que asisten a eventos las mipymes de Tijuana y Mexicali



Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

El primer indicador sobre el turismo sostenible analizado es el económico, en el cual, mediante un análisis de tablas de contingencias, se identificaron los servicios con mayor demanda por parte de los usuarios de los servicios turísticos analizados. Predomina la preparación de alimentos y bebidas en los tres casos y se destaca que los mismos residentes son aquellos que frecuentan mayormente estos establecimientos. Por otro lado, los turistas nacionales son aquellos que demandan mayormente los servicios de alojamiento temporal (ver tabla 6).

Tabla 6. Relación entre el tipo de turistas y la actividad empresarial

	Servicio de alojamiento temporal	Servicio de preparación de alimentos y bebidas	Museos, sitios históricos	Servicios artísticos, culturales y deportivos	Servicios de entretenimiento en instalaciones recreativas	Otros	Total
Residentes	8,30 %	84,20 %	1,70 %	0,80 %	3,30 %	1,70 %	100,00 %
Nacional	33,30 %	66,70 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	100,00 %
Extranjeros	23,53 %	73,53 %	0,00 %	0,00 %	2,94 %	0,00 %	100,00 %

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

De igual forma, se analizó la capacidad de atracción de turistas mediante la promoción (publicidad) de los diferentes eventos, festivales o lugares turísticos. El 63,3 % opina que tanto las empresas de sector privado e instituciones el sector público deben encargarse de esta tarea. El 28,3 % de los encuestados indicaron que el número de sus visitantes ha aumentado un 10 % y el 22,3 % que incrementaron un 20 %; sin embargo, un 16,9 % no cree que haya crecido este número.

Realizando un análisis del cruce de dos o más variables, se logró describir el comportamiento de los datos referentes al tipo de actividad empresarial de las mipymes y el tipo de publicidad que utilizan, y se observó que el 45,5 % de los servicios de alojamiento temporal prefieren utilizar la publicidad tradicional para darse a conocer; por el contrario, los servicios de preparación de alimentos y bebidas se inclinan más por las redes sociales con un 43,30 % (ver tabla 7), las cuales resultaron ser su principal aliado económico para atraer turistas hasta en un 78,3 %, gracias al gran alcance que tienen y por la posibilidad de llegar a turistas más lejanos.

Tabla 7. Relación de actividad empresarial y publicidad utilizada

	Publicidad Tradicional	Redes Sociales	Página web	Afiliación a plataformas turísticas	Ninguna	Total
Servicio de alojamiento temporal	45,5 %	27,30 %	27,30 %	0 %	0 %	100 %
Servicio de preparación de alimentos y bebidas	38,80 %	43,30 %	6,70 %	1,50 %	9,70 %	100 %

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

A partir de la información anterior y con la finalidad de conocer la velocidad de respuesta de los clientes de las mipymes con respecto su publicidad, se utilizó la técnica de *marketing* directo: la prueba de paquete de control (sirve para comparar la eficacia de las campañas publicitarias) del programa SPSS; con esto se observó que las redes sociales atraen a 68 usuarios de los servicios turísticos y 66 son captado mediante la publicidad tradicional (ver tabla 8).

Tabla 8. Comparación de velocidad de respuesta

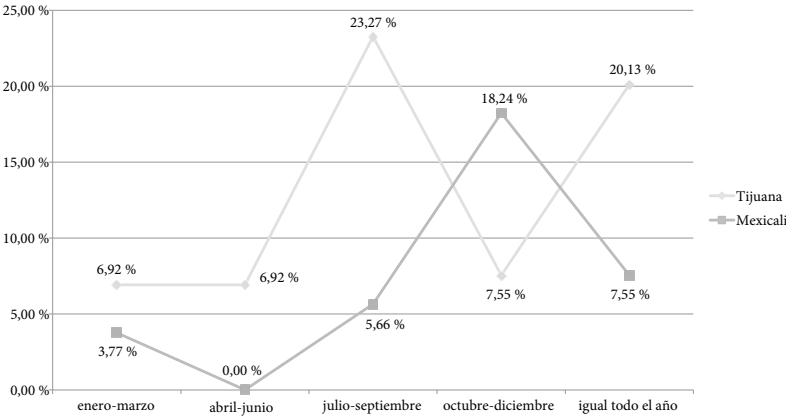
¿Cuál es el medio de publicidad utilizado para la difusión de su negocio?										
	Publicidad tradicional (volantes, vallas)		Redes sociales		Página web		Afiliación a plataformas turística		Ninguna	
	Recuento*	% del N de la columna	Recuento	% del N de la columna	Recuento	% del N de la columna	Recuento	% del N de la columna	Recuento	% del N de la columna
Eficacia (1 = Sí, 0 = No)	66	100 %	68	100 %	15	100 %	2	100 %	15	100 %

*Dato expresado en frecuencia.

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

En el caso de las plataformas turísticas, el 74,7 % respondieron que no las utilizan como medio para promocionar los negocios; se destaca que solamente el 9 % utiliza *BestDay* como herramienta digital. Con la finalidad de poder planificar la carga turística de ambos municipios, se detectó que los meses en los que se tiene mayor actividad turística es en el periodo del julio a septiembre, seguidos de octubre a diciembre, lo que indica que los periodos vacacionales influyen la llegada de los turistas a los negocios (ver gráfico 6). En relación con la contribución de las empresas al incremento de empleo en épocas festivas, solo el 64,5 % afirmó su participación en dicho aumento.

Gráfico 6. Periodo en el año donde se presenta mayor actividad turística



Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Cabe destacar que el 62,7 % de los empresarios consideran que sí se obtienen beneficios económicos por los visitantes de algún evento, festival o simplemente por el lugar. Al analizar la relación que existe entre el aumento de visitantes al establecimiento y los beneficios obtenidos consecuentemente, se encontró que el 39,3 % de las empresas obtienen beneficios gracias a la llegada de los turistas y que el aumento en sus visitantes ha sido entre el 10 % y el 30 % (ver tabla 9).

Tabla 9. Relación entre empresas que se benefician por la llegada de los visitantes y el porcentaje que ha aumentado estos en su establecimiento

Porcentaje que ha aumentado el número de visitantes en su establecimiento									
		0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	50 %	60 % o mas	Total
Las empresas obtienen beneficios económicos por la llegada de los visitantes	No	3,01 %	4,82 %	4,82 %	1,20 %	0,60 %	1,20 %	0,60 %	16,27 %
	Intermedio	1,20 %	9,04 %	5,42 %	2,41 %	1,20 %	1,20 %	0,60 %	21,08 %
	Si	12,65 %	14,46 %	12,05 %	12,65 %	1,20 %	5,42 %	4,22 %	62,65 %

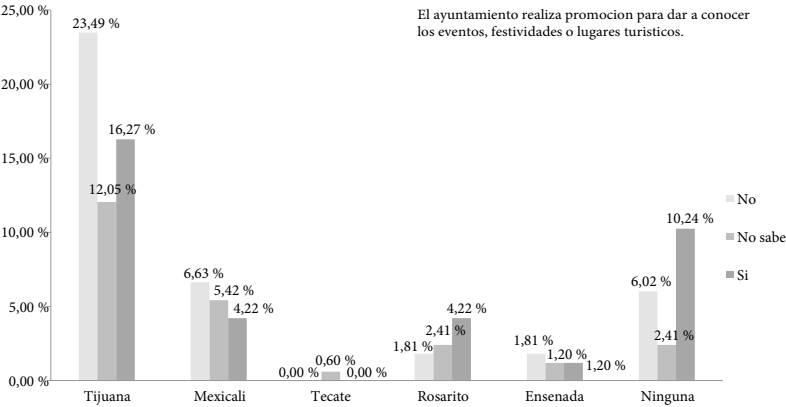
Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Así mismo, se identificó que los mayores beneficiados en Tijuana por la llegada de los turistas son los establecimientos de servicios de preparación de alimentos y bebidas (48,5 %); en cambio, en Mexicali es el sector del alojamiento temporal (67,9 %).

Por el lado del factor social, los encuestados que más han asistido a eventos o festivales en la ciudad de Tijuana afirmaron que el ayuntamiento no les proporciona difusión a los eventos (ver gráfico 7). Al mismo tiempo, el 39,8 % de los empresarios no se sienten tomados en cuenta por parte del ayuntamiento para la organización y planificación de los eventos y festivales, lo que se traduce en una falta de interés en su participación.

Realizando un comparativo entre ambos municipios, se obtuvo el dato que en Tijuana los puestos de comida son los que poseen mayor presencia en una festividad o lugar turístico con un 61,2 %; mientras que en Mexicali lo son los servicios médicos. Al relacionar los servicios que el Gobierno proporciona y el control del flujo de turista que se posee, se encontró que el 18,67 % de los encuestados estuvieron de acuerdo en que no existe control sobre este flujo y no se proporciona el lugar de estacionamiento para este tipo de eventos y festividades. También se encontró que la negativa hacia el control del flujo coincide con la carencia de la seguridad (13,25 %), a este hecho se le puede atribuir el aumento de la delincuencia o incidentes como el dañando a la integridad de los turistas y los habitantes de los municipios (ver gráfico 8).

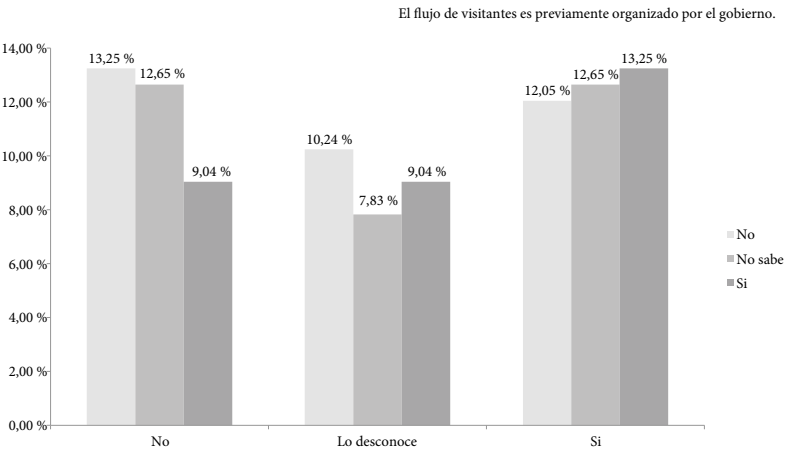
Gráfico 7. Relación entre los municipios en los que han asistido a un eventos o festival y la promoción por parte del ayuntamiento



En que municipio de Baja California ha asitado a un evento, festival o lugar turistico

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Gráfico 8. Relación entre control del flujo de visitantes y la seguridad proporcionada en los eventos y festividades

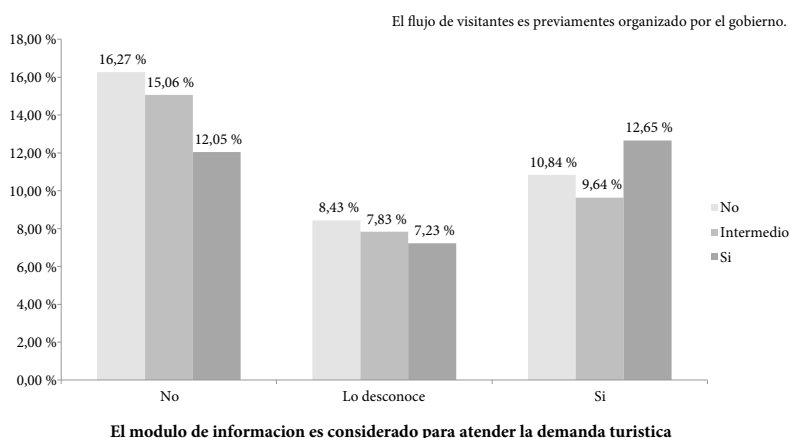


Considera que el gobierno proporciona el servicio de seguridad

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Por otro lado, se cree que los servicios que se toman en mayor consideración para poder satisfacer la demanda turística son los sanitarios con un 43,7 % en Tijuana y la atención médica en Mexicali con el 42,8 %; sin embargo, se coincidió en un 16,27 % en que no se toman en cuenta los módulos de información para los turistas y que no hay un control en el flujo de los visitantes (ver gráfico 9).

Gráfico 9. Relación del control del flujo de visitantes y la consideración de los módulos de información para atender la demanda turística

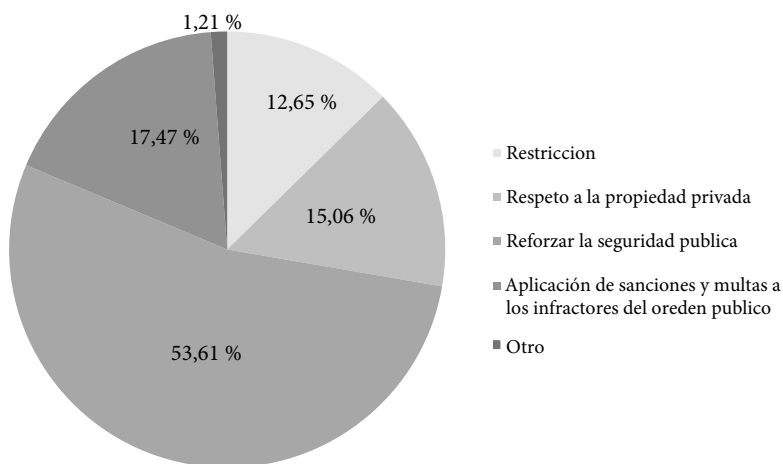


Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Con respecto al número de turistas en el 2018 en comparación al año anterior, el 28,3 % de los empresarios consideran que han disminuido en un 20 %; por otro lado, el 45,8 % están satisfechos con la visita de turistas, ya que promueven la economía local, y no creen que su llegada influya en un aumento del turismo sexual, aunque sí creen que ocasionan algún tipo de problema en un 51,8 %. Otro hecho que se debe de tomar en cuenta es la migración que se presenta en los últimos años en el estado de Baja California. Tanto Mexicali como Tijuana al ser ciudades fronterizas con Estados Unidos son puntos de llegada de migrantes que persiguen el sueño americano, por esto el 59,7 % respondieron que no a la pregunta si creían que la migración afectaba negativamente al turismo.

Sin embargo, se debe de aclarar que la aplicación de la herramienta de recolección de datos solo consideró la emigración de los haitianos desde el 2016, un poco antes de la llegada de la mayor caravana migrante que ocurrió a finales del año 2018, compuesta en parte por hondureños y otros centroamericanos. Debido al denso ambiente de este último evento, las respuestas que aquí se muestran podrían cambiar considerablemente en la segunda etapa de esta investigación. Por otro lado, el 48,8 % creen que la delincuencia en el estado de Baja California ha incrementado considerablemente, lo que implica una afectación directa en la carga turística, por lo cual se recomienda que una de las políticas que se implementen durante el periodo de mayor flujo de visitantes sea el reforzamiento de la seguridad pública (ver gráfico 10).

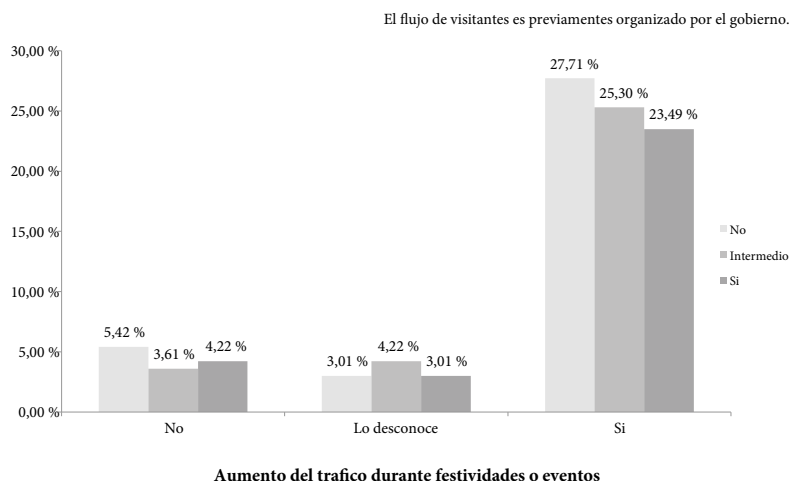
Gráfico 10. Políticas que deben de ser implementadas en los días de mayor flujo de turistas



Fuente: elaboración propia.

En lo que se refiere al ámbito ambiental, los sujetos de estudio afirmaron que el flujo de visitantes que llega a sus comunidades no es previamente organizado y que estos, a su vez, presentan una afectación en el tráfico vial. El comportamiento de la muestra se presenta en el gráfico 11.

Gráfico 11. Relación entre el control del flujo de visitantes y el aumento en el tráfico



Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Por otro lado, las principales consecuencias negativas que incrementan durante estas festividades son la basura y residuos (64,5 %), el tráfico (75,9 %) y la contaminación (48,8 %). De igual manera, se preguntó sobre la preservación de la flora y la fauna de los municipios estudiados, y se observó que sí existe una grave afectación en ambas (ver tabla 10).

Tabla 10. Afectación en Flora y Fauna por eventos y festividades

Municipio	Flora	Fauna
Tijuana	47,5	53,4
Mexicali	51,8	50,0

Fuente: elaboración propia con base en el estudio del sector.

Los tijuanenses dieron una respuesta negativa con respecto a la correcta distribución física en los eventos, con un 38,9 %; e igualmente Mexicali mantuvo su respuesta negativa con un 46,4 % en este aspecto. Por último,

respecto a las estrategias que consideran deben ser empleadas en cada localidad, el mejoramiento de la infraestructura y la utilización de las redes sociales coincidieron con un 24,3 % en la ciudad de Tijuana; por otro lado, en Mexicali mejorar la infraestructura fue la de mayor presencia con un 23,2 %, seguida de una mayor seguridad con un 21,4 %.

Conclusiones y recomendaciones

Una vez analizados los hallazgos más representativos, se pudo concluir que, pese a la saturación turística que presentan los municipios de Tijuana y Mexicali, los residentes locales no manifestaron sentimientos u opiniones negativas de peso hacia los visitantes del sector turístico.

Es preciso mencionar que las opiniones expresadas por los empresarios de las mipymes turísticas estudiadas fue previo a la llegada a la ciudad de Tijuana de la caravana de migrantes, provenientes mayormente de Guatemala y Honduras (más de 7 000 personas situadas en la línea fronteriza). Esto a la fecha ha cambiado la opinión de los sujetos de muestra considerablemente con base en sus juicios de valor; además, se destacó que la población de mayor edad son los que realmente están conscientes de la situación actual de sus comunidades, esto debido a su curva de aprendizaje y experiencia en sus áreas de trabajo.

Como conclusión se llega a la afirmación de que la proximidad con la franja fronteriza, tanto de Tijuana con San Diego, así como de Mexicali con Calexico, ha propiciado la adopción o modificación de las costumbres, tradiciones y valores, lo que implica una pérdida de la identidad de los habitantes de estas comunidades, como consecuencia de la constante interacción y descontrol sobre el turismo existente.

Referencias

- Bertolotti, M. I. (2014). Sostenibilidad y pesca responsable: las dimensiones social y económica, principios, objetivos e indicadores. *Frente marítimo*, 24, 11-29.
- Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Málaga. (2010). *Estudio de responsabilidad social empresarial en las empresas turísticas de la provincia de Málaga. Road Map Excelencia y Responsabilidad*. Recuperado de https://camaramalaga.com/archivos/turismo/informes-y-estudios/informe_RSE_Turismo.pdf
- Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo. (1987). *Nuestro futuro en común*. Recuperado de http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf
- Fernández-Paniagua, A. M. (30 de abril de 2018). *Turismo sostenible: la clave del desarrollo del sector turístico*. IEBS. Recuperado de <https://www.iebschool.com/blog/turismo-sostenible-digital-business/>
- Gobierno del Estado de Baja California. (2015). *Programa estatal de turismo de Baja California*. Baja California: COPLADE. Recuperado de <http://www.copladebc.gob.mx/publicaciones/2015/planesyprogramas/Programa%20Estatal%20de%20Turismo%202015-2019.pdf>
- Gómez, C. (2019). *El desarrollo sostenible: conceptos básicos, alcance y criterios para su evaluación*. Recuperado de <http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/FIELD/Havana/pdf/Cap3.pdf>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2013). *Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte, México SCIAN 2013*. Recuperado de <http://biblioteca.semarnat.gob.mx/janium/Documentos/Ciga/Libros2011/CD001661.pdf>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2014). *Sistema Automatizado de Información Censal (SAIC)*. Recuperado de https://www.inegi.org.mx/contenidos/app/saic/saic_metodo.pdf
- Lopez, P. A. (2004). *El turismo en el desarrollo sostenible* (Monografía de grado, Universidad Nacional de Mar del Plata). Recuperado de <http://nulan.mdp.edu.ar/2056/1/lopez.2004.pdf>

- Martínez, G. (27 de septiembre de 2018). Tijuana, capital turística del estado. *El Economista*. Recuperado de <https://www.economista.com.mx/estados/Tijuana-capital-turistica-del-estado-20180928-0012.html>
- Mazaro, R. M., y Varzin, G. (2008). Modelo de competitividad para destinos turísticos en el marco de la sostenibilidad. *Revista RAC*, 12(3), 789-809.
- Organismo Mundial del Turismo. (2012). *Panorama OMT del turismo internacional*. Recuperado de <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284414680>.
- Organización Mundial del Turismo. (2005). *Indicadores de desarrollo sostenible para los destinos turísticos - Guía práctica*. Madrid: Organización Mundial del Turismo. Recuperado de http://www.ucipfg.com/Repositorio/MGTS/MGTS14/MGTSV-07/tema2/INDICADORES_OMT.pdf
- Organización Mundial del Turismo. (2017). *Sustainable Development of Tourism*. Recuperado de <https://www.unwto.org/sustainable-development>
- Paz Rodríguez, C. L. (2016). *El impacto turístico en el noroeste de México y el sur de California, Estados Unidos: hacia un modelo territorial de turismo sostenible en el Litoral Rosaricense, Baja California, México* (Tesis de doctorado, Universidad de las Palmas Gran Canaria). Recuperado de https://acceda.cris.ulpgc.es/bitstream/10553/18429/4/0727192_00000_0000.pdf
- ¿Qué es el desarrollo sostenible y por qué es importante? (06 de junio de 2017). *ONU México*. Recuperado de <http://www.onu.org.mx/que-es-el-desarrollo-sostenible-y-por-que-es-importante/>
- Rivas, J. I. (2009). Turismo sostenible o insostenible, esa es la cuestión: indicadores proxy para una planificación turística ambientalmente responsable. *Clim. Economía*, 15, 375-418.
- Turismo (2018). *INEGI*. Recuperado de <https://www.inegi.org.mx/temas/turismo/>.
- Velasco, A. E., Solís Jiménez, N., y Torres Valdez, J. C. (2014). El impacto territorial del turismo en el desarrollo sostenible: el caso de las regiones de México 2000-2010. *PASOS*, 12(2), 357-368.



Índice periódico de la *Revista Activos*

Revista Activos, vol. 7 n.º 1 (2019-I)

- Editorial | Michael Andrés Díaz Jiménez | pp. 7-10
- Factores de riesgo de malversación de fondos financieros en la Federación Peruana de Fútbol: 2015-2018 | Hillary Milagros Torres Morales y Annie Stephanie Acosta Goñez | pp. 15-49
- Educación y competitividad: una aplicación del enfoque de Michael Porter en El Salvador. Periodo 2014-2018 | Kevin Alexis Sibrián Sánchez y Valeria Cristina Escobar Bonilla | pp. 51-78
- Análisis de la relación existente entre la oferta académica de las universidades costarricenses en el ámbito de los negocios, y su demanda laboral | Mónica Karina Cabrera Ramírez, José Carlos Chaves Martínez, Sebastián Flores Alvarado y Gloria Gamboa Flores | pp. 79-113
- Cómo revelan las sociedades anónimas abiertas chilenas los impuestos diferidos en sus estados financieros | Tania K. López Balmaceda y Fabián H. Soto Guzmán | pp. 115-138
- Los programas de microfinanciamiento en México. Un análisis desde la perspectiva institucional | Diana Espinosa Báez, Malena Portal Boza y Duniesky Feitó Madrigal | pp. 139-165
- Evasión tributaria, una revisión | Ruth Alejandra Patiño Jacinto², Sandy Tatiana Mendoza Gómez, Diego Alexander Quintanilla Ortiz y José Díaz Montenegro | pp. 167-194

- La fiscalidad ambiental: auditoría a la gestión de las oficinas tributarias de los municipios de El Doncello y El Paujil en el Caquetá | Ginna Tovar Cardozo y John Jairo Restrepo Lizcano | pp. 195-233

Revista Activos, vol. 17 n.º 2 (2019-II)

- Editorial | Michael Andrés Díaz Jiménez | pp. 9-11
- Precios del suelo y centros comerciales, un análisis de la ciudad de Bogotá | Julián Alberto Gutiérrez López, David Felipe Gómez Pimienta, Mallorie Joanna Uribe Cruz y Juan Camilo Moreno Ramírez | pp. 17-43
- A história da normatização contábil americana com ênfase na mundial | Rodrigo Antônio Chaves da Silva | pp. 45-91
- La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance | Carlos Eduardo Araya Leandro, Gustavo Bado Zúñiga y Carlos Castro Umaña | pp. 93-126
- As contribuições da tese de William Paton 1922: *Accounting Theory* | Vanuza da Silva Figueiredo | pp. 127-158
- A New Perspective for the Use of Financial Derivatives to Hedge Foreign Exchange Rate: L-BFGS Perspective to Assess the Strikes and Principals of Plain Vanilla Options | Willie Hernández y Jairo Borray Benavides | pp. 159-176
- Procesos de gestión: los edificios sostenibles frente a los edificios tradicionales | Candy Chamorro González, Lizet Vanesa Hoepfner Gutiérrez, Catalina Montaña Gallego e Ivonne Victoria Ríos Londoño | pp. 177-203
- Caracterización de las mipymes sostenibles del sector turístico del estado de Baja California, México | Blanca Estela Bernal Escoto, Karen Michelle Rosete Herrera y Mayra Hayde Estrada Cabada | pp. 205-236

Política editorial de la *Revista Activos*

El presente documento corresponde a la política editorial de la *Revista Activos*, establecida por el Comité Editorial de esta publicación y en la cual se declaran la definición y los objetivos de la revista, los criterios de calidad de las ediciones y su publicación, los órganos académicos para la dirección, preparación y evaluación de la publicación, así como la estructura de las ediciones de la revista.

Definición y objetivos de la revista

La *Revista Activos* es un órgano de divulgación de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, el cual busca construir y afianzar la comunidad académica por medio de la publicación de escritos de carácter científico relacionados con el desarrollo y las tendencias de la disciplina y la profesión contables, tanto en Colombia como en el ámbito internacional.

En este sentido, la revista busca la divulgación de artículos que respondan preferiblemente a resultados de investigaciones o reflexiones argumentadas en el campo de conocimiento contable, o que desde otras disciplinas busquen ubicar la problemática contable en el uso de análisis interdisciplinarios.

Bajo lo anteriormente señalado, la *Revista Activos* establece como objetivos los siguientes:

1. Divulgar los análisis de problemáticas de la disciplina y la profesión contables, derivadas tanto de procesos de investigación como de reflexiones, análisis y críticas que realicen estudiantes, académicos, investigadores y profesionales.
2. Reconocer y visibilizar el pensamiento que surge de la comunidad académica contable tomasina, así como la de otras comunidades académicas, con el fin de conformar y consolidar una colectividad

investigativa caracterizada por el diálogo con comunidades intra e interinstitucionales, alrededor del campo del conocimiento contable y otras áreas relacionadas estrechamente con este.

3. Lograr niveles de calidad mediante la indexación en bases de datos reconocidas nacional e internacionalmente.

Criterios de calidad de la edición y publicación de la *Revista Activos*

El proceso editorial de la *Revista Activos* cumplirá con rigurosos criterios de calidad en el proceso de convocatoria, selección de documentos, selección de pares académicos y demás tareas que impone la edición y publicación de la revista, con el fin de presentar semestralmente a la comunidad académica contable artículos de alto interés académico producidos tanto en la Universidad Santo Tomás como en otras instituciones que cumplan con los criterios exigidos en Colombia y fuera del país.

La obtención de la calidad editorial y académica se entiende como un proceso complejo que implica unas dimensiones conceptuales, altos rigores académicos en la selección de artículos y el establecimiento de normas claras para autores y evaluadores, con el fin de brindarles a los lectores de la revista un producto de interés y relevancia en su proceso de formación. Con este fin, se seguirán los elementos sugeridos por Publindex para la elaboración de revistas de contenido científico.

El proceso de selección y evaluación debe regirse por las disposiciones establecidas por el editor para la evaluación de artículos, así como los autores reconocen la validez de las normas establecidas en las convocatorias y la autenticidad y originalidad de sus obras.

Para cumplir con lo anterior, el editor de la revista deberá presentar anualmente un plan de trabajo e informes trimestrales ante el Comité

Editorial para su aprobación, y por medio de los cuales se planifique y realice seguimiento del proceso editorial bajo las condiciones señaladas.

Órganos académicos de dirección, preparación y evaluación de la *Revista Activos*

La *Revista Activos* cuenta con tres órganos esenciales que garantizan su calidad y pertinencia de los contenidos, así como su difusión y publicidad:

1. El Comité Editorial es un organismo colegiado encargado de la evaluación de la producción intelectual publicable y de plantear las pautas para la publicación de la *Revista Activos*. En desarrollo de lo anterior, su función se relaciona con la asesoría y evaluación del tipo de publicación que se produce, garantizando su consistencia con los objetivos consagrados en la presente política editorial.
2. El Comité Científico tiene la función de servir como canal de comunicación entre la revista y otras comunidades académicas y profesionales, así como en la promoción de la producción de la *Revista Activos* en otros entornos y contextos.
3. El editor, junto con su equipo de apoyo, será el encargado de preparar y presentar el proyecto de *Revista Activos* ante el Comité Editorial, garantizará la calidad y neutralidad del proceso de evaluación y coordinará las acciones necesarias para el diseño, impresión, presentación y distribución de la revista. Para ello, deberá gestionar la consecución de artículos, generar contactos con potenciales autores, coordinar con otras instancias de la Universidad los procesos de diseño, impresión y distribución, así como la promoción de la publicación con otras instituciones. De igual forma, el editor deberá presentar un plan de trabajo e informes de seguimiento sobre el proceso editorial que se sigue con la publicación.

Estructura de la *Revista Activos*

La *Revista Activos* se estructura en las siguientes secciones: Editorial, Especial, Coyuntura, Investigación formal, Investigación formativa, Espacio técnico y Tema central. Dichas secciones tienen como objetivo presentar un desarrollo armónico de la publicación; a su vez, se busca destacar una taxonomía que guíe al lector por el sentido de los artículos. A continuación se presenta la justificación de estas secciones:

Editorial. Se constituye en la bitácora de navegación de cada edición de la revista, en la cual, más que una descripción de los artículos, el editor realiza un análisis que busca darle unidad conceptual a la presentación de la publicación, a la vez que le da sentido y valor a los artículos. En algunos casos, el editorial se convierte en un análisis crítico de uno o varios artículos o del tema central definido para la edición de la revista.

Especial. En esta sección se presentan documentos de un valor importante en la reflexión sobre las dimensiones disciplinares de la contabilidad, especialmente textos clásicos o que desde una perspectiva interdisciplinar hacen un aporte interesante a la comprensión de los fenómenos de estudio de la contabilidad.

Coyuntura. Implica un análisis objetivo y claro de hechos que se encuentran en debate o que a corto o mediano plazo serán importantes para el desarrollo de la profesión o de la disciplina contables. En esta sección se incluyen análisis que por su calidad y pertenencia cumplen con requisitos mínimos de artículos tipo III o IV, de acuerdo con la categoría Publindex.

Investigación formal. Bajo esta denominación aparecen todos los artículos presentados a la revista que a juicio de los pares académicos designados para ello consideran que corresponden a artículos tipo I y II, y que son desarrollados por contadores públicos u otros profesionales en reflexiones relacionadas con los temas propios de la disciplina contable.

Investigación formativa. Bajo esta denominación aparecen todos los artículos presentados a la revista que a juicio de los pares académicos sean calificados como de tipo I a VI, producidos por estudiantes de pregrado de Contaduría Pública o de otras disciplinas, que tengan como objeto central de estudio la contabilidad o que la analicen desde un enfoque interdisciplinario.

Espacio técnico. Bajo esta denominación aparecen los trabajos presentados a la revista y cuyo objeto sea la presentación de un tema específico alrededor de las técnicas de medición, valoración y registro contables, o de algún aspecto esencial de la profesión que pueda caracterizarse como específicamente técnico.

Tema central. Bajo esta denominación, la revista pretende resaltar una serie de documentos realizados alrededor de una temática en particular que es de interés desde el punto de vista del cuerpo editorial de la *Revista Activos*, bien sea por su importancia coyuntural o por la contribución que el tema puede hacer a la construcción de un diálogo de saberes con otros centros académicos, o por otras intenciones que el equipo editorial de la revista busque señalar. Esta sección puede componerse de artículos de tipos I a VI de la clasificación de Publindex.

Normas para los autores

Las características técnicas del material presentado a la *Revista Activos* son las siguientes:

- Extensión mínima de 2500 palabras, presentadas en hoja tamaño carta, Arial o Times New Roman a 12 puntos, doble espacio.
- Titulación breve y precisa, que oriente sobre el desarrollo de la temática.
- Indicar los datos del autor: nombre, título profesional, otros títulos académicos relevantes y tipo de vinculación institucional.
- Las notas de pie de página se emplearán para aclarar o ampliar información, en tanto que la referencia a autores deberá hacerse dentro del texto haciendo uso del paréntesis, en el que se identifiquen apellido, año de publicación y páginas citadas. Por ejemplo: (Pérez, 2002, p. 2). Se sigue en todo caso lo dispuesto por las normas APA.
- Las referencias bibliográficas y las tomadas de páginas web deberán ser completas y lo más relevantes posible. Se incluirán al final del documento en orden alfabético los apellidos de los autores referenciados, de acuerdo con los siguientes ejemplos:

Cuando se trate de libros: apellidos, inicial de nombres (año de la publicación). Título de la obra en cursiva. Ciudad: Editorial.

Ejemplo: Rodríguez, Á. (2002). *Los estados financieros básicos*. Madrid: Pirámide.

- Cuando se trate de artículos de revista: apellidos, inicial de nombres (año de la publicación). Título del artículo. *Nombre de la publicación*, volumen (número), páginas.

Ejemplo: Martínez, G. (2005). La regulación contable en América. *Revista Nueva Contabilidad*, 1(2), 16-45.

Cuando se trate de páginas web: apellidos, inicial de nombres. (Año de publicación). Título del documento. Dirección electrónica.

Ejemplo: Sánchez, J. (2008). *La divulgación de información financiera en Internet*. Recuperado de <http://www.aeca.es>

Por el carácter de la publicación, se deben evitar fuentes de dudosa credibilidad o que hacen un tratamiento de la información de manera superficial, tales como periódicos o revistas no especializadas.

Resumen o *abstract* que no supere las ochenta (80) palabras de extensión, en el que deben reflejarse los aspectos más significativos del artículo.

Palabras clave o *keywords*, que no superen las diez (10) palabras; deben identificar los conceptos centrales del documento.

Se sugiere no redactar párrafos ni frases extensas ni en primera persona, ni hacer referencias a casos personales, así como evitar abundancia normativa. En caso de dudas, referirse al *Manual de publicaciones de la American Psychological Association* (3.^a edición en español, traducida de la 6.^a en inglés), en el que se ofrecen amplias indicaciones al respecto.

Las expresiones en otro idioma o las voces extranjeras deben escribirse en letra cursiva, así como las transcripciones textuales de citas normativas, doctrinarias o jurisprudenciales, las cuales deben ir entre comillas. Las ayudas didácticas e informativas, tales como figuras y tablas, deben tener buena resolución, estar tituladas y contener la fuente de elaboración, así esta sea propia. Deberán estar en el lugar en el que se ubicarán dentro del artículo, pero de no estarlo, se indicará al editor claramente su ubicación.

El envío de los artículos deberá hacerse por vía electrónica al correo revistaactivos@usantotomas.edu.co o jairobautista@usantotomas.edu.co, en procesador de texto Word (en cualquier versión) o en formato Open Office o Mac compatible para Windows.

Los artículos recibidos serán evaluados y seleccionados por un comité editorial y por pares académicos anónimos nacionales, en concordancia con las reglas del Comité Científico de la *Revista Activos*.

El cumplimiento de los criterios técnicos expuestos nos permitirá avanzar de muy buena manera en la indexación de la revista dentro de catálogos especializados del orden nacional e internacional.

Publishing Policies *Revista Activos*

This document corresponds to the Publishing Policies of *Revista Activos*, established by the Editorial Committee of this publication in which the definition and objectives of the journal are stated; quality criteria of the editions and their publishing, the academic bodies for the editorship, set-up, and publishing as well as the structure of the journal's editions.

Scope and objectives of the journal

Revista Activos is a communication tool of the Faculty of Public Accounting of Santo Tomás University, which seeks to contribute and strengthen the academic community through the publication of scientific writings related to the development and trends of the accounting profession and discipline, both in Colombia and internationally.

In this regard, the journal seeks to publish articles which respond preferably to research findings or well-founded proposals in the field of accounting knowledge, or which from the perspective of other disciplines seek to locate the issues of accounting in the use of interdisciplinary analysis.

According to the abovementioned, *Revista Activos* has the following objectives:

1. To publish the analysis of issues in the discipline and profession of accounting derived both from research processes as well as reflections, analysis and critics made by students, academics, researchers and professionals.
2. To recognize and visualize the thought that emerges from the Santo Tomás accounting academic community, as well as that of other academic communities with the purpose of building and strengthening a research collectivity characterized by the dialogue with intra

and interinstitutional communities, about the field of accounting knowledge and other closely related fields.

3. To achieve superior quality levels through the indexation in data bases nationally and internationally recognized.

Quality criteria for editing and publishing the *Revista Activos*

The editorial process of *Revista Activos* meets rigorous quality criteria in the process of convocation, document selection, selection of academic peers and any other conditions necessary for the edition and publishing of the journal, with the aim of presenting to the accounting academic community on a six-monthly basis articles of high academic interest produced both in the Santo Tomás University and in other institutions which meet the criteria required in Colombia and abroad.

Obtaining academic and editorial quality is understood as a complex process involving conceptual dimensions, high academic risk in the selection of the articles and the establishment of clear regulations for authors and reviewers, in order to provide readers with a product of interest and relevance in their education. To this end, the regulations suggested by Publindex for the elaboration of scientific journals are followed.

The selection and evaluation process must be guided by the provisions established by the editor for the evaluation of articles, as well as the author's recognition of the legitimacy of the established regulations in the convocations and the authenticity and originality of their work.

To accomplish the abovementioned, the journal's editor must submit an annual work plan and quarterly reports to the Editorial Committee for approval, and through these documents there will be a planning and a monitoring of the editorial process under the indicated provisions.

Academic bodies for the editorship, set-up and evaluation of the *Revista Activos*

Revista Activos relies on three essential bodies to ensure the quality and relevance of its contents its diffusion and advertising:

1. The editorial committee is a collegial body responsible of the evaluation of the publishable intellectual production and setting up the guidelines for the publication of the journal. To this purpose its function is related to the assessment and evaluation of the types of publications that are produced, ensuring their consistency with the aims enshrined through this editorial policy.
2. The scientific committee has the function of serving as a communication channel between the journal and other academic and professional communities, as well as promoting the journal in other domains and contexts.
3. The editor, together with the supporting team, will be in charge of setting up and presenting the project of the journal before the Editorial Committee, ensuring the quality and neutrality of the evaluation process and coordinating the actions needed for the design, printing, presentation and distribution of the journal. For this, the editor must manage the process of obtaining articles, and generating contacts with potential authors and coordinating the design, printing, presentation and distribution of the journal with other institutions. Likewise, the editor must submit a work plan and monitoring reports on the editorial process of the publication.

Structure of the *Revista Activos*

Revista Activos is structured under the following sections: Editorial, Special, Perspective, Formal research, Formative research, Technical space and Main theme. The purpose of these sections is to show a well-balanced

development of the publication; and at the same time, it intends to highlight a taxonomy that can guide the reader through the sense of the articles. The justification of these sections is listed below.

Editorial. It constitutes the guide map of each issue of the journal, in which, more than a description of the articles, the editor makes an analysis which intends to give conceptual unity to the presentation of the publication while at the same time it brings sense and value to the articles contained in the issue. In some cases, the editorial becomes a critical analysis of one or more articles or about the main theme for the journal's edition.

Special. In this section there are documents of great importance on the reflection about the accounting discipline dimensions, especially classic texts or others which make an interesting contribution to the comprehension of phenomena in accounting studies from an interdisciplinary perspective.

Perspective. Implies a clear and objective analysis of events being under debate or which in the short or medium term will be of importance for the development of the accounting discipline or profession. In this section there are some analyses that by their quality and relevance meet the minimum requirements of type III or IV articles, in accordance with Publindex categories.

Formal research. Grouped under this name are all the articles submitted to the journal that according to the designated academic peers correspond to type I and II articles, and which are developed by public accountants and other professionals in reflections related to the accounting sciences.

Formative research. Grouped under this name are all the articles submitted to the journal that according to the designated academic peers correspond to the type I through IV articles, and which are developed by undergraduate students of Public Accounting or other disciplines, which have as their main objective the study or analysis of accounting sciences from an interdisciplinary perspective.

Technical space. Grouped under this name are all the articles submitted to the journal, whose objective is the presentation of a specific topic about the accounting measurement, valuation and recording techniques or any other aspect relevant to the profession that can be characterized as purely technic.

Main theme. Grouped under this name, the journal intends to highlight a series of documents over a specific topic which is of interest for the editorial committee of the journal either for its relevance or because of the contribution that the topic can bring for the construction of a dialogue with other academic centers, or for other intentions that the editorial team points out. This section can be made up of type I through IV articles according to the Publindex classification.

Regulations for authors

The technical characteristics of the material submitted to Revista Activos are the following:

- Minimum length of 2500 words, submitted in letter format, Arial or Times New Roman, 12-point font size, double spaced.
- Short and accurate titles, to guide the development of the subject.
- Information about the author: name, professional title, other relevant academic qualifications and type of institutional linkage.
- Footnotes will be used to clarify or extend information, while references should be made within the text by the use of parenthesis, identifying last name, year of publication and quoted pages. Eg. (Pérez, 2002, p. 2). Must follow dispositions by APA guidelines.
- Bibliographic and web pages references must be complete and as relevant as possible. The last names of referenced authors will be included at the end of the document in alphabetical order, as in the following examples:

Books: Last names, initials of first names (Year of publication). Title of the work in italics. City: Editorial.

Eg. Rodríguez, Á. (2002). *Los estados financieros básicos*. Madrid: Pirámide.

Journal articles: Last names, initials of first names (Year of publication). Title of the article. Name of publication, volume (number), pages.

Eg. Martínez, G. (2005). La regulación contable en América. *Revista Nueva Contabilidad*, 1(2), 16-45.

Web pages: Last names, initials of first names (Year of publication).
Title of document. Electronic address.

Eg: Sánchez, J. (2008). *La divulgación de información financiera en Internet*. Accessed through <http://www.aeca.es>

Due to the nature of the publication, sources of questionable credibility must be avoided as well as those which handle information superficially, such as newspapers and non-specialized magazines.

Summaries and abstracts must not exceed eighty (80) words in length, and shall describe the most relevant aspects in the article.

Keywords must not exceed ten (10) words; they must identify the key concepts in the document.

It is suggested not to write extensive paragraphs or sentences using the first person nor to make reference to personal situations as well as avoiding excessive use of rules. In case of any doubts, please refer to 6th English version of the American Psychological Association style guide where clear indications are offered.

Expressions in other languages or foreign words shall be written in italics, as well as text transcriptions of regulations and doctrinal or legal quotations, which must be written in quotation marks. Didactic and informative aids, like figures and charts, must be titled, have a good resolution and reference a source, even if it is original. They must be placed within the article, and in case they aren't, there must be a clear indication for the editor to indicate its location.

Articles must be submitted via email to revistaactivos@usantotomas.edu.co or jairobautista@usantotomas.edu.co, in Word text processor (any version) Open Office or Mac for Windows format.

Submitted articles will be evaluated and selected by an editorial committee and by anonymous national academic peers, in accordance with the provisions of the Scientific Committee of *Revista Activos*.

Meeting the technical criteria presented in this document will help us to move forward assertively in the indexation of the journal in the specialized catalogues both national and international.