

**“La gestión de recursos: Sustentabilidad y ética”**

**XI  
CONGRESO  
INTERNACIONAL  
DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII  
CONGRESO ARGENTINO DE  
PROFESORES UNIVERSITARIOS  
DE COSTOS**



**15,16, 17 y 18 de Septiembre del 2009  
Trelew, Chubut – Patagonia Argentina**

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

Autoridades

Instituto Internacional de Costos

PAIS - ORGANIZACION:

Argentina - IAPUCO -:

Argentina - CPCECABA -:

Brasil - ABC -:

Colombia - EAFIT -:

Colombia - UDEA -:

Cuba - SCC -:

España - ACODI-AED-:

Francia - ISEOR -

México - AMC -:

Paraguay - IECG -:

Portugal - ADCES -:

Uruguay - AURCO -:

DELEGADOS:

Titular: D. Gregorio Coronel

Suplente: D. Enrique Cartier

Titular: D. Julio Marchione

Titular: D. Miguel Juan Basic

Suplente: D. Luiz Carlos Gientorski

Titular: D. Jaime León Mesías

Suplente: D. Joaquín Cuervo

Titular: D. Joaquín Cuervo Tafur

Titular: D. Marta Armenteros Díaz

Suplente: D. Bladimir Vega Falcón

Titular: D. Daniel Carrasco Diaz

Suplente: D.A.Jimenez Montañes

Titular: D. Henry Savall

Suplente: D.Veronique Zardet

Titular: D. Lilia Gutierrez

Suplente: D.Luis Calatayud

Titular: D. Florencia Meza

Suplente: D.Ana Karina Prieto

Titular: D. Joao Carvalho

Titular: D. Alfredo Kaplan

Suplente: D. Ricardo Laporta

COMITÉ EJECUTIVO:

Presidente:

D. Daniel Carrasco Diaz

Vicepresidente Ejecutivo:

D. Gregorio Coronel troncoso

Secretario General:

D. Luiz Carlos Gientorski

Vicepte relaciones institucionales:

D. Alfredo Kaplan

Vicepresidente Comunicaciones:

D. Marcelo Podmoguilnye

Vicepresidente Publicaciones

D. Joao Carvalho

Secretario Técnico:

D. Daniel S. Toledano

## Autoridades

### XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS

Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos(IAPUCO)

#### COMISION DIRECTIVA:

Presidente:	Prof. Esther L. Sanchez
Secretario:	Prof. Julio C. Marchione
Tesorero:	Prof. Rubén E. Galle
1º Vocal Titular:	Prof. Gabriela M. Dufour
2º Vocal Titular:	Prof. Daniel Farré
1º Vocal Suplente:	Prof. Nora G. Metz
2º Vocal Suplente:	Prof. Sergio A. Ghedin
3º Vocal Suplente:	Prof. Domingo Macrini
4º Vocal Suplente:	Prof. Marcos P. Follonier

#### COMISION REVISORA DE CUENTAS:

Titular 1º:	Prof. Marta Boschin
Titular 2º:	Prof. Sandra del C. Canale
Titular 3º:	Prof. Silvia B. Pereyra
Suplente 1º:	Prof. Silvana del V. Batistella
Suplente 2º:	Prof. Gustavo Metilli

#### COMISION TECNICA:

Integrantes:	Prof. Amaro R. Yardín
	Prof. Norberto G. Demonte
	Prof. Victorio Di Stéfano
	Prof. Enrique Rudi
	Prof. Laura Garcia
	Prof. Marcelo Podmoguilnye
	Prof. Antonio Jarazo Sanjurjo

#### CONSEJO ASESOR HONORARIO:

Integrado por ex presidentes:	Prof. Amaro R. Yardín
	Prof. Enrique N. Cartier
	Prof. Gregorio R. Coronel Troncoso
	Prof. Raúl Ercole
	Prof. Manuel O. Cagliolo

## Autoridades

### XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS

**Designadas por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, mediante Resolución N° 656/08:**

#### COMITÉ HONORARIO

Rector de la UNPSJB:	Cr. Jorge Gil
Decana de la FCE – UNPSJB :	Lic. Stella Miguel
Presidente del IIC:	Dr. Daniel Carrasco Díaz
Vicepresidente del IIC:	Dr. Gregorio Coronel Troncoso
Presidente del IAPUCo:	Cra. Esther Sánchez

#### COMITÉ CIENTÍFICO

Coordinador:	Dr. Oscar Bottaro
--------------	-------------------

#### COMITÉ EJECUTIVO

Presidente:	Cr. Adolfo H. Bustos
Vicepresidente 1ª:	Cra. Gabriela Dufour
Vicepresidente 2ª:	Cra. Nora B. López
Secretario:	Cr. Gabriel Álvarez
Tesorero:	Cr. Pablo Scocca
Prosecretaria:	Karina Orellana
Protesorero:	Dalder H. Barrera
Vocales:	Daniel Alfonso Agüero
	Claudio Carducci
	Ricardo Andrés Frías
	Alba Maureen Jones
	Silvia Irene Olivares
	César Fabián Tettamanti
	Marlene Virginia Van Vliet
	Pablo Martín Villalba

## INDICE

### Capítulo 4. CONCLUSIONES O AVANCES DE PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN

#### Gestión y/o modelos de medición de la Responsabilidad Social

- “La información en las empresas de turismo: una aproximación al modelo de medición”. **11**  
Autores: Liliana B. Freire, Graciela M. Neira.
- La Responsabilidad de la Universidad en la Responsabilidad Social Corporativa. **33**  
Autores: Belén Fernandez - feijoó Souto.
- La responsabilidad social: nuevo enfoque gerencial en las empresas venezolanas. **52**  
Autores: Mary Urdaneta, Alira Chirinos.

#### Costos y Gestión sectoriales

- Estudio de la cadena de valor apícola a través del análisis de factores de costos. **76**  
Autores: Marcelo E. Medina Galván, María Cecilia Bedascarrasbure, María José Salomón.
- Novas diretrizes criadas a partir do ret em empresas imobiliárias e o impacto nos custos. **97**  
Autores: Simone M. Neto Nogueira Junqueira, Mauro Fernando Gallo, Marcos Reinaldo Severino Peters.
- Indicadores de desempenho abordados em artigos de periódicos do qualis/capes - brasil: um estudo bibliométrico do período 2000 – 2008. **120**  
Autores: Sabrina do Nascimento, Adriana Kroenke, Ilse Maria Beuren.
- Análisis de los sistemas de costos utilizados en las entidades del sector salud en colombia y su utilidad para la toma de decisiones. **139**  
Autores: Maria Isabel Duque Roldán, Luis Fernando Gómez Montoya, Jair Albeiro Osorio Agudelo.
- Gestión de costos: relaciones con los proveedores y clientes en el sector metalmecánico del estado Zulia. Venezuela. **168**  
Autores: Guillermo Rodríguez Medina, Rosana Meleán Romero, Alira Chirinos González.
- Estrategias de reducción de costos en empresas del sector agroalimentario venezolano. **183**  
Autores: Rosana Meleán Romero, Guillermo Rodríguez Medina, Rafael Moreno Quintero, María Bonomie Sánchez.
- La destrucción de valor de las empresas floricultoras exportadoras colombianas por efecto de la revaluación del peso, en el período 2003 a 2007. **200**  
Autores: Gustavo Rodríguez Valencia.

- O impacto da internacionalização no sistema de controle gerencial de uma empresa do ramo da moda e do vestuário com a adoção da filosofia lean manufacturing: o caso marisol. **226**  
Autores: Mariana Alves Ferreira, Robson Ramos Oliveira, Josir Simeone Gomes.

### **Gestión y/o modelos de medición ambiental**

- Gestão Ambiental: uma proposta para a evidenciação do resultado social e Ambiental a partir da experiência do DAEP -Departamento Autônomo de Água e Esgoto de Penápolis. **238**  
Autores: José Luiz Pereira Braz, Vilma Geni Slomski, Valmor Slomski, Evandir Megliorini, Adriana Maria Procópio de Araujo.
- Gestión medioambiental y ecoeficiencia en la industria petroquímica venezolana. **255**  
Autores: Alira Chirinos, Mary Urdaneta, Guillermo Rodríguez.
- Balance contable de las naciones de acuerdo con los escenarios de cambios climáticos globales. **278**  
Autores: José Roberto Kassai, Rafael Feltran Barbieri, Francisco Carlos B. Santos, Luiz Nelson Carvalho, Alexandre Foschine, Miguel Juan Bacic, Antonio Robles Júnior, Rodrigo Lanna Franco da Silveira.
- Contabilidade gerencial ambiental - cga: uma ferramenta de apoio para o gerenciamento dos custos e ganhos ambientais. **298**  
Autores: Cleci Grzebieluckas, Paulo Mauricio Selig, Lucila Maria de Souza Campos, Antônio Cezar Bornia.

### **Gestión de costos en las organizaciones privadas**

- Aplicação do indicador preço em risco como subsídio na determinação do preço de projetos de alta tecnologia em leilões reversos. **316**  
Autores: Alexandre Ferreira Pinho, Antonio Daniel de Farias, Diógenes Martin, Edson de Oliveira Pamplona, Luiz Guilherme Azevedo Mauad.
- Análise do conteúdo da evidenciação da gestão de riscos do coso (2004) nos relatórios da administração de empresas brasileiras com adr's. **336**  
Autores: Ilse Maria Beuren, Vinícius Costa da Silva Zonatto.
- A contabilidade de custos e a necessidade de informações exatas. **362**  
Autores: Luciano Scharf, Altair Borgert.
- Target costing como instrumento estratégico para a formação do preço de venda na produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos. **380**  
Autores: Amanda de Matos Cerqueira Gomes, Romualdo Douglas Colauto, Rafael de Lacerda Moreira.
- Investigação de práticas de gestão de custos e formação de preços adotadas por indústrias brasileiras de conservas de doces. **399**  
Autores: Alexandre Braga, Marcos Antônio de Souza, Daniele Braga.
- Teoria dos jogos aplicada à distribuição de custos conjuntos. **422**  
Autores: Nelson Hein, Adriana Kroenke.

- A evidenciação contábil dos ativos intangíveis – um estudo de multi-casos de empresas brasileiras premiadas pela transparência de suas demonstrações contábeis **442**  
Autores: Bruno Flávio Machado de Araújo, Luciano de Castro Garcia Leão.
- Ajuste mediador de la calidad sobre los sistemas de medición y los resultados empresariales. **462**  
Autores: Luz Maria Marin Vinuesa / M. Carmen Ruiz-Olalla Corcuera.
- Substituição tributária: o efeito do diferimento do icms nas indústrias gráficas do estado de São Paulo. **480**  
Autor: Mauro Gallo.
- A Evidenciação de Informações sobre Planejamento Estratégico nas demonstrações Contábeis de Divulgação Obrigatória: Uma Análise das Empresas do Novo Mercado da BOVESPA. **503**  
Autor: Priscilla Bianchi Couto.
- Relaciones de la dimensión y la certificación iso 9000 con el sistema de medición empresarial. **518**  
Autores: Luz Maria Marin Vinuesa / M. Carmen Ruiz-Olalla Corcuera.
- Rigidez dos preços industriais e a funcionalidade dos métodos de custeio completo: uma reflexão a partir das abordagens estratégica, evolucionista e institucional. **534**  
Autores: Miguel Juan Bacic, Maria Carolina Azevedo Ferreira de Souza.
- Uma Análise da Tendência do Índice de Intangibilidade das Empresas do Novo Mercado. **556**  
Autor: Priscilla Bianchi Couto.
- Sistemas de costeos utilizados y virtuales en empresas de distribución comercial tipo supermercados **573**  
Autor: Juan José Castro Albornoz.

### **Gestión de costos en entes públicos**

- “Cálculo de costes e indicadores de gestión en servicios municipales. El Proyecto FEMP: pasado, presente y futuro”. **596**  
Autores: Daniel carrasco Diaz, Dionisio Buendía Carrillo, Virginia Llorente Muñoz.
- Gestión y financiación de los servicios sociales en la Administración Local **612**  
Autores: Carolina Pontones Rosa, Rosario perez Morote y Raimundo Gonzalez Gimenez.
- Gestão estratégica de recursos públicos: avaliação das variáveis restritivas à qualidade na execução do programa de saúde da família. **635**  
Autores: José Moreira da Silva Neto, Ricardo Plácido Ribeiro
- Sistemas de custeio na administração pública municipal: uma aplicação da gestão de custos na secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de são joão do oeste – sc **653**  
Autores: Ari Söthe, Marcelo Silva, Selma Reichert Hahn, Jorge Eduardo Scarpin.

- Aplicação dos métodos de custeio variável, por absorção e pleno no segmento de serviços públicos: um estudo de caso em um restaurante de instituição de ensino superior **670**  
Autores: Célia Martelli, Márcio Luiz Borinelli.
- Gerenciamento por processos e melhoria no resultado econômico: um estudo no hospital universitário de Uberlândia (MG). **699**  
Autores: Vidigal Fernandes Martins, Lucimar Antônio Cabral de Ávila, Márcia Helena da Silva, Adeilson Barbosa Soares, Edilberto Batista Mendes Neto.
- Desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **715**  
Autores: João Baptista da Costa Carvalho, Maria José da Silva Fernández, Patrícia Agostinha Gomes
- A importância da adoção dos sistemas de custeio para a administração pública gerencial no mundo globalizado: o exemplo brasileiro. **732**  
Autores: Antônio Artur de Souza, Alisson Maciel de Faria Marques, Luciana Stransky Ferreira, Ewerton Alex Avelar.
- Propuesta de un modelo de cálculo de costes para los servicios universitarios como base de información para los modelos de financiación de la universidad pública española. **747**  
Autores: Daniel Carrasco Díaz, María J. Morales Caparrós, Daniel Sánchez Toledano, Sergio Gonzalo Villalba Cervai.

### **Nuevas tendencias para la enseñanza universitaria de las disciplinas de Contabilidad, Costos y Gestión**

- O simples nacional provoca o recolhimento de tributos sobre a renda nas micro e pequenas empresas mesmo que elas tenham prejuízos. **765**  
Autores: Mauro Fernando Gallo, Luís Henrique Lopes, Evandir Megliorini, Marcos Reinaldo Severino Peters.
- Abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes de contabilidade de Santa Catarina – Brasil **785**  
Autores: Paulo Roberto da Cunha, Ilse Maria Beuren, Rita Buzzi Rausch, Daniela Benvenuti.

### **Auditoría de Gestión**

- Orçamento como instrumento de controle gerencial: estudo de caso aplicado ao sistema FIEMG. **805**  
Autores: Paueri do Carmo Mário, Aline Matos Acácio.

### **Otros temas de interés de la Contabilidad y la Gestión**

- “Os custos tributários impactam o crescimento econômico?” **822**  
Autores: Mauro Fernando Gallo, Peterson Leite Pereira, Reinaldo Roel Silvío Gonçalves.
- A produção científica dos programas de mestrado e doutorado em ciências contábeis no Brasil em contabilidade de custos e gestão: um estudo bibliométrico. **839**  
Autores: Robson Ramos Oliveira, Vania Silva de Carvalho, Josir Simeone Gomes.



-Teoria da agência: um estudo da produção científica brasileira nas áreas de administração e ciências contábeis. <u>Autores:</u> Francisco Carlos Fernandes, Ligia Maria Heinzmann, Paulo Roberto da Cunha.	<b>857</b>
-Contabilidade internacional: uma análise metodológica e técnica das pesquisas publicadas no congresso de controladoria e contabilidade usp e na revista de contabilidade & finanças da usp. <u>Autores:</u> Paulo Roberto da Cunha, Rita Buzzi Rausch, Jacqueline Veneroso Alves da Cunha.	<b>878</b>
-La interrelación entre los sistemas informatizados de contabilidad y los indicadores de rendimiento y productividad: el caso de las pymes en España. <u>Autores:</u> Raquel Pérez Estébanez, Elena Urquía Grande, Clara Muñoz Colomina.	<b>899</b>
-Aplicação do time-driven activity-based costing: um estudo de caso. <u>Autores:</u> Nelson Hein, Adriana Kroenke, Nerian José Cardoso.	<b>915</b>
-Análise empírica sobre a influência das bonificações aos agentes no gerenciamento de resultado em empresas do setor de materiais básicos no brasil. <u>Autores:</u> Rafael de Lacerda Moreira, Gideão José Pinto Oliveira, Poueri do Carmo Mário.	<b>933</b>
-Balanced scorecard: uma aplicação na gestão estratégica de redes de varejo farmacêutico. <u>Autores:</u> João Bosco Barroso de Castro, Neusa Maria Bastos F. Santos, Roberto Fernandes dos Santos.	<b>947</b>
-Balanced scorecard: utilização como instrumento de gerenciamento dos serviços compartilhados no processo de criação de valor. <u>Autores:</u> José Alberto Teixeira da Silva, Roberto Fernandes dos Santos, Neusa Maria Bastos F. Santos.	<b>966</b>
-Estudo de Caso aplicando a Metodologia SROI em Organizações sem Fins Lucrativos <u>Autores:</u> Cleberson Luiz Santos de Paula, Haroldo Guimarães Brasil, Poueri do Carmo Mário.	<b>987</b>
-Associação entre índice de disclosure e características corporativas das instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil – iesfb <u>Autores:</u> Emanuel Marcos Lima, Carlos Alberto Pereira, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.	<b>1010</b>
-“Una investigación sobre el modelo de costeo variable y la gestión empresarial en nuestro país” <u>Autores:</u> BALDINI, Roberto Mauro Dante; CASARI, Marisa Adriana.	<b>1032</b>
-Práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: multicaso do segmento madeireiro do paraná <u>Autores:</u> Marinês Taffarel, Lauro Brito de Almeida, Ademir Clemente, Mariana de Jesus Pereira.	<b>1046</b>

## Capítulo 4

# CONCLUSIONES O AVANCES DE PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN

*Gestión y/o modelos de medición de la Responsabilidad Social*

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA INFORMACIÓN EN LAS EMPRESAS DE TURISMO:  
UNA APROXIMACIÓN AL MODELO DE MEDICIÓN**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

Profesora LILIANA B. FREIRE  
Profesora GRACIELA M. NEIRA

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA  
SOCIAS IAPUCO  
REPÚBLICA ARGENTINA**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA INFORMACIÓN EN LAS EMPRESAS DE TURISMO:  
UNA APROXIMACIÓN AL MODELO DE MEDICIÓN**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El objetivo del presente trabajo, del cual es parte de un Proyecto de investigación de la Universidad Nacional de La Plata, es destacar la importancia de un modelo social-contable que satisfaga las necesidades de información sobre la responsabilidad social de las empresas de servicios de turismo, como así también dar a conocer las externalidades propias de esta clase de “empresas de servicio”. Dando a conocer distintos costos propios de estas empresas, para luego apropiarse el beneficio no sólo para la empresa en cuestión sino para la sociedad en su conjunto.

El desarrollo sustentable de la actividad, deberá fundamentarse en el largo plazo, soportable ecológicamente, es decir permitiendo conservar el capital natural y cultural, viable económicamente y equitativo para la comunidad local.

Desde el aspecto económico, el turismo deberá respetar los límites físicos del espacio en que se desarrolla y los psíquicos de los habitantes y demás actores. Está destinada a quienes deciden desplazarse temporal y voluntariamente fuera del lugar de residencia habitual sin incorporarse al mercado de trabajo del lugar de destino, con motivo o no de recreación.

Por último, y teniendo en cuenta la utilidad de la Contabilidad, no sólo desde su faceta patrimonialista centrada en un enfoque económico-financiero, sino también incluyendo un enfoque más amplio que considere su impacto social, resulta apropiado definir un modelo de información contable apto a los efectos de brindar apoyo en la búsqueda de parámetros válidos que brinden soporte de un modelo de aplicación que reúna la información necesaria para las organizaciones del turismo.

Atendiendo a la necesidad de información de una gran variedad de usuarios a los que la contabilidad debe dar respuesta, la elaboración de un modelo en particular partiendo de un modelo general, permitirá por ejemplo, detectar potenciales mejoras, evaluar los resultados de las políticas y de la gestión y brindar información acorde a las necesidades del usuario, y al conocer las externalidades, saber cuál es el impacto en la sociedad en la cual está interactuando la empresa.

Es así como también, se explicita en el presente trabajo, los fundamentos de la medición que se han ido dando paulatina y lentamente en el transcurso del tiempo y que aún hoy no podemos asegurar que haya concluido su ciclo.

## **1- INTRODUCCION**

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, ha desarrollado una Licenciatura en Turismo, con orientación económica, en la que están involucradas las tres carreras de grado que se cursan en ella: Licenciatura en Administración, en Economía y Contador Público.

Y es en este ámbito que hemos desarrollado un Proyecto de investigación que fue acreditación ante la Secretaría de Ciencia y Técnica de la Universidad.

La denominación del proyecto es: Economía del turismo, análisis de algunas restricciones al desarrollo del turismo en la Argentina y en el se analizan, desde el punto de vista de las **tres visiones**: contable, económica y administrativa, algunas de las que consideramos más significativas en la zona de La Plata y Gran La Plata.

Es de esperar que se logre contribuir a la realización de políticas que tiendan a morigerarlas para un mejor desarrollo de esta actividad.

Lo que buscamos en esta fase del proyecto es destacar la importancia de un modelo social-contable que satisfaga las necesidades de información sobre la responsabilidad social de las empresas de servicios de turismo, como así también dar a conocer las externalidades propias de esta clase de “empresas de servicio”. Dando a conocer distintos costos propios de estas empresas, para luego apropiarse el beneficio no sólo para la empresa en cuestión sino para la sociedad en su conjunto.

Por último, y teniendo en cuenta la utilidad de la Contabilidad, no sólo desde su faceta patrimonialista centrada en un enfoque económico-financiero, sino también incluyendo un enfoque más amplio que considere su impacto social, resulta apropiado definir un modelo de información contable apto a los efectos de brindar apoyo en la búsqueda de parámetros válidos que brinden soporte de un modelo de aplicación que reúna la información necesaria para las organizaciones del turismo.

Atendiendo a la necesidad de información de una gran variedad de usuarios a los que la contabilidad debe dar respuesta, la elaboración de un modelo en particular partiendo de un modelo general, permitirá por ejemplo, detectar potenciales mejoras, evaluar los resultados de las políticas y de la gestión y brindar información acorde a las necesidades del usuario, y al conocer las externalidades, saber cuál es el impacto en la sociedad en la cuál está interactuando la empresa.

El mundo está en permanente cambio y es por ello que debemos encontrar nuevas herramientas para brindar información en las organizaciones. El presente trabajo nace a partir de una búsqueda de todas las posibilidades de medición que se puedan asignar a la contabilidad de la productividad.

Es así como también, se explicita en el presente trabajo, los fundamentos de la medición que se han ido dando paulatina y lentamente en el transcurso del tiempo y que aún hoy no podemos asegurar que haya concluido su ciclo.

“...Al amparo de la teoría contable doctrinaria esta autoevaluación sí sería posible...”  
“...una de las tareas más complicadas, en estos trabajos de evaluaciones reside en la

asignación de la importancia relativa de cada uno de los indicadores, pues contienen una fuerte dosis de subjetividad...”<sup>1</sup>

Es así, que los hechos “...no se expresan necesariamente como asientos en la forma que conocemos, sino que se exteriorizan en informes cualitativos y cuantitativos...”<sup>2</sup> Este trabajo pretende considerar:

- cómo se reflejan contablemente esos hechos de modo que la contabilidad se transforme en la herramienta fundamental para la toma de decisiones y
- cuál es el impacto de cada recurso en la productividad de este tipo de organizaciones.

## **2 – CARACTERISTICAS DE LA ACTIVIDAD**

Este tipo de empresas pertenecen indudablemente al ámbito que hace años se ha denominado como “servucción” (prestación de servicios) en tanto las actividades desarrolladas tienden a la creación o producción de un “servicio distinto”

Y ampliando el concepto y tomando la definición de Eiglier y Langeard (Servucción: el marketing de los servicios, Ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 1989), podemos decir que: “...la servucción en la empresa de servicio es la organización sistemática y coherente de todos los elementos físicos y humanos de la relación cliente-empresa necesaria para la realización de una prestación de servicio cuyas características comerciales y niveles de calidad han sido determinados...”. Las empresas de turismo poseen estos rasgos sin perjuicio de ciertas particularidades.

Si tenemos en cuenta la cronología en las empresas de turismo, haciendo historia podemos decir que el turismo propiamente dicho, nace en el siglo XIX como una consecuencia de la Revolución industrial, con desplazamientos cuya intención principal es el ocio, descanso, cultura, salud, negocios o relaciones familiares. Estos movimientos se distinguen por su finalidad de otros tipos de viajes motivados por guerras, movimientos migratorios, conquistas, comercio, etc. No obstante el turismo tiene antecedentes históricos claros:

### Edad Antigua

En la Grecia clásica se daba gran importancia al ocio, y el tiempo libre lo dedicaban a la cultura, diversiones, religión y deporte. Los desplazamientos más destacados eran los que se realizaban con motivo de asistir a olimpíadas a las que acudían miles de personas y donde se mezclaban religión y deporte.

### Edad Media

Durante la Edad Media hay en un primer momento un retroceso debido a la mayor conflictividad y recesión económica consiguiente. En esta época surge un tipo de viaje

---

<sup>1</sup> Mario Biondi, “Los recursos humanos como activos de las empresas”. Errepar Profesional & Empresaria. Tomo II N° 20. Buenos Aires, Mayo 2001.

<sup>2</sup> Jorge Tua Pereda, XXV años de Contabilidad Universitaria en España, Madrid 1994.

nuevo, las peregrinaciones religiosas. Éstas ya habían existido en la época antigua y clásica pero tanto el Cristianismo como el Islam las extenderían a mayor número de creyentes y los desplazamientos serían mayores.

### Edad Moderna

Es en este momento cuando aparecen los primeros alojamientos con el nombre de hotel. Como las grandes personalidades viajaban acompañadas de su séquito se hacía imposible alojar a todos en palacio por lo que se crearon estas construcciones.

Ésta es también la época de las grandes expediciones marítimas de españolas, británicos y portugueses que despiertan la curiosidad y el interés por viajar.

### Edad Contemporánea

Ya con la Revolución Industrial se consolida la burguesía volverá a disponer de recursos económicos y tiempo libre para viajar. El invento de la máquina de vapor supone una reducción espectacular en los transportes, que hasta el momento eran tirados por animales. Las líneas férreas se extienden con gran rapidez por toda Europa y Norteamérica. También el uso del vapor en la navegación reduce el tiempo de los desplazamientos.

Inglaterra ofrece por primera vez travesías transoceánicas y domina el mercado marítimo en la segunda mitad del siglo XIX, lo que favorecerá las corrientes migratorias europeas a América.

Comienza a surgir el turismo de montaña o salud: se construyen famosos sanatorios y clínicas privadas europeas, muchos de ellos llegan a nuestros días como pequeños hoteles con encanto.

Al estallar la Primera Guerra mundial en el verano de 1914 se considera que había aproximadamente 150.000 turistas americanos en Europa. Tras finalizar la guerra comenzó la fabricación en masa de autocares y automóviles. En esta época las playas y los ríos se convierten en el centro del turismo en Europa comenzando a adquirir gran importancia el turismo de costa.

La Segunda Guerra Mundial paraliza absolutamente el turismo en el mundo y sus efectos se extienden hasta el año 1949. Entre 1950 y 1973 se comienza a hablar del boom turístico. El turismo internacional crece a un ritmo superior de lo que lo había hecho en toda la historia. Este desarrollo es consecuencia del nuevo orden internacional, la estabilidad social y el desarrollo de la cultura del ocio en el mundo occidental. En esta época se comienza a legislar sobre el sector.

En los 80 se produce una internacionalización muy marcada de las grandes empresas hoteleras y de los tour operadores, que buscan nuevas formas de utilización del tiempo libre (parque temáticos, deporte, riesgo, salud, etc) aplican técnicas de marketing, pues el turista cada vez tiene mayor experiencia y busca nuevos productos y destinos turísticos, lo que crea una fuerte competencia entre ellos. La multimedia y las comunicaciones transforman el sector, modificando el diseño de los productos, la prestación del servicio, la comercialización del mismo de una manera más fluida.

° Una clasificación más específica de la actividad puede ser, desde el punto de vista general:

### Turismo de masas

Es aquel que se realiza masivamente por todo tipo de personas de clase media y por tanto no es un tipo de turismo exclusivo para un colectivo. Es el más convencional, pasivo y estacional. Es normalmente menos exigente y especializado.

### Turismo cultural

Precisa de recursos histórico-artísticos para su desarrollo. Es más exigente y menos estacional.

\*Urbano: desarrollado en ciudades principalmente en aquellas que son patrimonio de la Humanidad. Clientes de nivel cultural y poder adquisitivo alto.

\*Monumental: vinculado exclusivamente a monumentos históricos-artísticos que pueden estar alejados de núcleos de población importantes.

\*Arqueológico: vinculado a yacimientos y sitios arqueológicos.

\*De compras: vinculado a las compras a buen precio o exclusivos.

\*Etnográfico: vinculado a las costumbres y tradiciones de los pueblos.

\*Literario: motivado por lugares o eventos de carácter bibliográfico.

\*De formación: vinculado a los estudios, fundamentalmente de idiomas.

\*Científico: es una oferta turística para realizar investigaciones en lugares especiales como estaciones biológicas o yacimientos arqueológicos.

\*Gastronómico: vinculado a la comida de una zona

\*Industrial: motivado por la visita a fábricas o grandes construcciones civiles.

\*Itinerante: se desarrolla en varios lugares siguiendo rutas preestablecidas.

### Turismo Natural

\*Parques temáticos: basado en atracciones turísticas de temas concretos. Se caracteriza por la participación activa del visitante.

\*Verde o Ecoturismo: basado en el contacto con la naturaleza. Sus recursos los componen los parques nacionales, es decir, una flora y fauna interesante en la zona receptiva.

\* Rural: el desarrollado en el medio rural, cuya principal motivación es conocer las costumbres y las tradiciones del hombre en el mundo rural.

\* Agroturismo: su finalidad es mostrar y explicar el proceso de producción de las fincas agropecuarias y las agroindustriales.

\*Ornitológico: es el turismo centrado en el avistamiento y observación de aves.

### Turismo activo:

Se realiza en espacios naturales, el turismo activo está estrechamente relacionado con el turismo rural y generalmente este tipo de actividades se realizan en un parque natural debido al interés ecológico que estos presentan.

\* Ictioturismo: es la actividad turística centrada en la práctica de la pesca deportiva

\* Deportivo: la principal motivación es practicar algún deporte. Se puede dividir en dos grupos: deporte de exterior y el de interior.

\* Aventura: aquí solo se practican deportes de riesgo. El usuario de este tipo de turismo suele ser de nivel adquisitivo y cultural alto y de muy buena forma física.

\* Espacial: viajes a espacio.

\* Religioso: una oferta ligada a lugares o acontecimientos de carácter religioso de relevancia. Los tres núcleos de mayor importancia son Jerusalén, la Meca, Roma y Santiago de Compostela.

\* Espiritual: su motivación es el recogimiento y la meditación.

\* Termal o de Salud: está vinculado a los balnearios que ofrecen tratamientos para diversas dolencias.



\*Médico: está orientado a la realización de intervenciones quirúrgicas o tratamiento médicos vinculados.

\* Sexual: orientado a mantener relaciones sexuales.

\* Turismo Social: aquel dedicado a la participación en actividades para mejorar las condiciones de las capas de población económicamente más débiles.

#### Turismo de negocios:

\* Negocios: utilizado por empresarios, ejecutivos, comerciantes y otros profesionales para cerrar negocios, captar clientes o prestar servicios.

\* Reuniones y Congresos: muy importante y habitualmente confundido con el de convenciones. El congreso reúne a un colectivo o asociación y suele tener carácter científico. Acuden profesionales del mismo sector pero no tienen porque ser de la misma empresa.

\*Convenciones: suele reunir a distintos profesionales de una misma empresa con el objeto de dar a conocer a sus empleados un nuevo producto, tratar la planificación estratégica para la nueva campaña, etc.

#### Turismo sustentable:

El turismo es considerado actualmente como la industria del mundo con el crecimiento más rápido. Sin embargo, abundan las pruebas que muchas modalidades del desarrollo turístico tradicional dañan en diversos grados el medio ambiente. El desarrollo turístico tradicional sin control, convencional o de masas en áreas de belleza natural y en pequeñas comunidades de importancia cultural es particularmente dañino para el medio ambiente y las poblaciones locales.

Por lo señalado anteriormente, el turismo debe desarrollarse de manera sostenible, es decir, de tal manera que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras.

El crecimiento del turismo a escala internacional ha acarreado problemas, sobre todo en lo referente a su impacto en las sociedades y en el medio ambiente.

El turismo sostenible fue descrito como un turismo que mantiene un equilibrio entre los intereses sociales, económicos y ecológicos; integrando las actividades económicas y recreativas con el objetivo de buscar la conservación de los valores naturales y culturales.

De acuerdo a la Organización Mundial de Turismo (OMT) "El turismo sostenible atiende a las necesidades de los turistas actuales y de las regiones receptoras y al mismo tiempo protege y fomenta las oportunidades para el futuro. Se concibe como una vía hacia la gestión de todos los recursos de forma que puedan satisfacerse las necesidades económicas, sociales y estéticas, respetando al mismo tiempo la integridad cultural, los procesos ecológicos esenciales, la diversidad biológica y los sistemas que sostienen la vida".

° Una caracterización especial la realiza ARBA Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, expuso los lineamientos básicos de la gravabilidad para el sector, mediante Dictamen 4/83, cuando la ley 18.829 –aún vigente- se encontraba reglamentada por el Decreto 2254/70.

He aquí que el Decreto Reglamentario citado fue derogado y rige en la actualidad, el Decreto 2182 (BO 28/04/72). Esta norma modifica en algunos aspectos a su anterior, por lo que conviene que tengamos en cuenta algunos conceptos.

En este sentido, el art. 4º del Dec. 2182 establece que de acuerdo a las tareas que desarrollen, las agencias comprendidas en la ley 18.829, podrán agruparse del siguiente modo:

- **Empresas de viajes y turismo:** son aquellas que pueden realizar todas las actividades que determina el art. 1º de la Ley, esto es, la intermediación en la reserva o locación de servicios en cualquier medio de transporte en el país o en el extranjero; la intermediación en la contratación de servicios hoteleros en el país o en el extranjero; la organización de viajes de carácter individual o colectivo, excursiones, cruceros o similares, con o sin inclusión de todos los servicios propios de los denominados viajes a “forfait”, en el país o en el extranjero; la recepción o asistencia de turistas durante sus viajes y su permanencia en el país, la prestación a los mismos de los servicios de guías turísticos y el despacho de sus equipajes; la representación de otras agencias, tanto nacionales como extranjeras a fin de prestar en su nombre cualesquiera de estos servicios; la realización de cualquier otro tipo de actividad similar o conexas a las ya expuestas en beneficio del turismo, ya sea que las mismas sean desarrolladas para sus propios clientes, para otras agencias del país o del exterior, o para terceros.
- **Agencias de Turismo:** son aquellas que pueden realizar todas las actividades que determina el art. 1º de la Ley 18.829 (y que ya hemos descrito en el punto anterior), exclusivamente para sus clientes, incluyendo el turismo respectivo.
- **Agencias de pasajes:** se refiere a aquellas que sólo pueden actuar en la reserva y venta de pasajes en todos los medios de transporte autorizados o en venta de los servicios programados por las Empresas de viajes y turismo y los transportadores marítimos y fluviales.

### **3 – LA GESTIÓN EN LAS EMPRESAS DE TURISMO**

Al abordar la tarea de elaborar un sistema de información que sea útil para la toma de decisiones en una unidad económica, y por ende gestionar, es preciso conocer las particularidades del entorno en el que se desenvuelven, como así también las características generales y las específicas de su actividad.

Dentro de estas particularidades, podemos dar a conocer que en 2006 el turismo receptivo ocupó el cuarto lugar en los ingresos de divisas en nuestro país por exportaciones y bienes de servicios. Este sector también representó el 7,41 % del PBI y el 7,15 % del empleo total del país. Según la Secretaría de Turismo de la Nación “otra dimensión del impacto del sector es que sus ramas características emplean cerca de 950 mil puestos de trabajo, lo que representa el 10 % del empleo total en el país en el año 2007.

Y según el informe “Importancia de la industria de Viajes y Turismo como actividad económica de la Cámara Argentina de Turismo, tenemos que “...La cadena de valor del sector turístico adquiere cada vez mayor relevancia en las cuentas nacionales y en la generación de puestos de trabajo, lo que le otorga una merecida preponderancia al momento de establecer estrategias de desarrollo para el país...”

Son pocos los datos oficiales con los que cuenta el sector, por ello, en las decisiones estratégicas apropiadas debe de existir una planificación integrada entre los actores privados

y el sector gobierno, donde se planifiquen todas las actividades, productos y servicios, para que el atractivo turístico se transforme en un destino turístico sostenible y sustentable.

## **A) HERRAMIENTAS NECESARIAS PARA LA GESTIÓN**

Dentro de la planificación sobre estructuras preexistentes, el destino turístico existe con sus estructuras, actividades, productos y servicios, por lo que la planificación es una necesidad de coordinación, eficientización y racionalización de los recursos existentes. Esta planificación integral, debe:

- Determinar objetivos, que en este caso el objetivo del Proyecto de investigación es “...analizar las restricciones más significativas que demoran el crecimiento del turismo, desde el punto de vista de los aspectos económicos de la actividad, intentando contribuir a la realización de políticas que permitan superar dichas restricciones...”
- Coordinar las actividades
- Fijar pautas para definir las capacidades de tales actividades.

Algunas de las características que deben tener en cuenta el empresario del sector turístico, son:

- 1- El segmento de clientes a dirigirse
- 2- El precio a fijar en forma individual
- 3- El precio a fijar por paquete
- 4- La oferta de servicios adicionales, entre otros.

Centrándonos en las herramientas necesarias para la gestión existe un bagaje de técnicas, estudios, sistemas, etc. disponibles para un análisis detallado como por ejemplo:

Planificación  
Apertura de Costos fijos (estructura y operativos)  
Costos variables  
Análisis Marginal  
Punto de Equilibrio  
Análisis de nivel de ocupación  
Benchmarking y Outsourcing  
Ciclo de vida de los productos  
Mercados alternativos  
Análisis de la cadena de valor del sector

Una vez que hemos analizado las características propias del sector y utilizado las herramientas disponibles para la gestión debemos tener en cuenta la existencia de factores que condicionan las decisiones:

## **B) FACTORES QUE CONDICIONAN LAS DECISIONES**

- ciclos estacionales (temporadas altas y bajas)
- competencia con otros destinos turísticos
- los ciclos estacionales
- la demanda probable de turistas
- la cantidad de atractivos a visitar
- el tiempo de visita de los distintos atractivos
- el tiempo de estadía mínima
- la disponibilidad de alojamiento

- los medios de transporte disponibles y su frecuencia.

Las frecuencias de viajes (aéreos y/o terrestres) son de vital importancia para tomar decisiones en épocas de baja temporada (baja ocupación). Dependiendo del lugar y los medios de comunicación existentes.

Y no debemos olvidar que las inversiones en infraestructura turística implican un elevado volumen de capital, que se diseñan en función de los niveles de ocupación de temporada alta y a su vez es necesario conocer con anticipación la ociosidad de las bajas temporadas.

La definición del nivel de ocupación del destino turístico, depende de una adecuada Planificación integrada, y las empresas vinculadas a la actividad se deben adaptar a las decisiones estratégicas del conjunto de actores que intervienen.

Las empresas pueden quedar fuera de mercado por no adaptarse a los cambios estratégicos o bien las alternativas de cambios estratégicos o bien las alternativas de cambio se tornan no rentables.

#### **4 - CONTABILIDAD DE LA PRODUCTIVIDAD, un enfoque de sistemas**

Luego de haber analizado las características de la actividad de turismo y de su medio nos preguntamos *¿Cuál debería ser la información a brindar por las empresas de turismo?*

"...La contabilidad tradicional ha tenido un sesgo netamente "patrimonial"...no obstante el tiempo no transcurrió en vano...hoy descubrimos que la disciplina contable comprende una concepción más abarcativa de aquellas funciones originales..."<sup>3</sup>

*"Contabilidad es la disciplina científica que se ocupa de cuantificar, económicamente, todos aquellos acontecimientos que, directa o indirectamente, puedan ejercer influencia en la sociedad o en los entes que la integran."*<sup>4</sup>

Partimos de una concepción amplia del discurso contable, por lo cual deberían de existir modelos alternativos para obtener otro tipo de información que el usuario necesite (reconocemos como usuarios, no sólo a los accionistas, sino también a los clientes, proveedores, trabajadores, organismos estatales, y en este tipo de empresas de turismo, a la región en su conjunto).

Dentro del Proyecto uno de los objetivos se describe como: "sugerir un modelo de información contable apto para la integridad del sector".

En la búsqueda de una respuesta al objetivo planteado buscamos distintas opiniones sobre el tema modelos contables patrimoniales, una de ellas las del Dr. Mario Biondi <sup>5</sup> quien

---

<sup>3</sup> Freire, Liliana: "Estudio sobre una nueva concepción de contabilidad", Revista del Instituto de Estudios Contables, Año 1.

<sup>4</sup> Mario César Vecchioli, II Conferencia Internacional de Ciencias Económicas, Granada 2000.

<sup>5</sup> Biondi, Mario: "Teoría de la Contabilidad", Ediciones Macchi.

define qué entiende por modelo "...es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa..."<sup>6</sup>, quien coincide con el Dr. Carlos Luis García Casella, estrechamente vinculados en la investigación contable.

Es a través de la cita mencionada, donde queda implícita la idea de un modelo que no sea un diseño, sino una elección de variables relevantes. Siguiendo a Mario Bunge afirma que "...son homogéneas, sus conceptos no se contradicen. Los modelos contables pueden, en cambio, contener conceptos o variables no homogéneas, para ello, los investigadores..., eligen de cada corriente de opinión,..., lo que consideran más adecuado. Un modelo puede combinar pautas de más de una corriente..."<sup>7</sup>

Y por ende, en el enfoque de la utilidad del usuario, y reconociendo la existencia de los usuarios antes mencionados, podríamos elaborar un modelo para cada uno de ellos, identificando variables que tengan que ver con los aspectos que deben tener un tratamiento particular.

Tenemos que identificar en este caso las variables, contemplando el aspecto social de la disciplina contable, y que tradicionalmente no son tomadas en cuenta por los modelos contables patrimoniales.

El turismo es una actividad que se compone por una compleja red de acciones, instituciones y actores, y es posible afirmar que el turismo, no es, ni puede ser, un área exclusiva de un sector en particular. Como se expresó en párrafos anteriores las empresas vinculadas se deben adaptar a las decisiones estratégicas del conjunto de actores que intervienen.

Uno de los principales cambios operados en el país en los últimos años ha sido la importancia que se le da al turismo y por ende a las empresas prestadoras del servicio turístico.

Las empresas de turismo están inmersas en mercados altamente competitivos, donde la disminución de los costos y la calidad son variables fundamentales para el logro del crecimiento y en algunos casos de la supervivencia.

Las empresas toman conciencia de la importancia de la gestión de los recursos para la optimización de los servicios.

Tomando la opinión de Ricardo Laporta, "...cada empresa deberá adoptar la estrategia que considere más pertinente, de acuerdo a las posibilidades económicas, procurando crear una cultura social y ética en relación al medioambiente..."

En el aspecto económico de los problemas, hace que hablemos de variables en términos económicos.

Al utilizar la información sobre la medición de las variables económicas y se espera que el conocimiento genere las acciones apropiadas de corrección.

---

<sup>6</sup> García Casella, Carlos Luis: "La capacidad informativa de los estados contables" Alta Gerencia, Año IV, tomo VII, Bs. As.

<sup>7</sup> Bunge, Mario: "La investigación científica, su estrategia y su filosofía", Editorial Ariel SA, 2da. Edición.

La idea es crear administraciones capaces de manejar los efectos del turismo sobre el ambiente, con el fin de que puedan actuar a tiempo para impedir impactos negativos. Con buenos indicadores, los administradores de turismo pueden identificar mejor los asuntos emergentes, y por lo tanto prevenirlos o mitigarlos. Estos indicadores pueden servir como una forma de monitoreo en el ámbito regional o nacional.

El saber "...cambia la forma de pensar de la Dirección y de los trabajadores al conocer el costo económico de los errores que se cometen. Corresponde señalar que esta peculiaridad es la que obliga a una mayor cuota de ética en su formulación, incluyendo precisamente la forma de abordar la prestación del servicio, el uso eficiente de los recursos y la apropiación al mismo de los recursos estrictamente necesarios y correctamente cuantificados en cuanto a su utilización..."<sup>8</sup>

No podemos desconocer que estamos frente a un nuevo paradigma de la información contable que será requerida a los futuros profesionales.

La respuesta que se brinde a los diferentes usuarios dependerá de una sólida formación basada en la integración de los conocimientos.

"...Ello requiere un conocimiento de la perspectiva histórica de la profesión contable, de su perspectiva ética y de la perspectiva teórica de las otras disciplinas en cuyo marco opera la contabilidad, tal como la economía..."<sup>9</sup>

Siendo la contabilidad de la productividad una manifestación de la Teoría General de la Contabilidad.

Entendiendo que la productividad es un índice que relaciona las salidas de un sistema con el conjunto de sus entradas es fundamental para su cálculo y análisis posterior el enfoque de sistema. La pretensión es conocer el impacto de cada recurso en la productividad de este tipo de organizaciones.

Es importante resaltar que pueden mostrarse índices de productividad parcial, que es la que mide la relación entre la totalidad de las salidas con un único insumo aplicado.

## **5 - FUNDAMENTOS DE LA MEDICION**

La información que brindan los índices de productividad, puede estar expresados a través de diferentes unidades. Estas pueden ser:

### **\* EN UNIDADES FÍSICAS**

La productividad física es el cociente entre la cantidad física de la salida del sistema y la cantidad necesaria de esa entrada para producir la salida mencionada, o lo que es lo mismo, la cantidad de salida por unidad de una de las entradas.

---

<sup>8</sup> Troncoso, Gregorio Coronel "Costos en entidades de salud", Revista del IAPUCO N° 30.

<sup>9</sup> Laporta, Ricardo: "Costos de calidad y no calidad", Revista del IAPUCO.

La salida puede estar expresada en toneladas, metros, metros cuadrados, unidades, porcentual, etc. y la entrada en horas-hombre, horas-máquina, Kwh, etc.

#### \* EN UNIDADES MONETARIAS

La productividad valorizada es exactamente igual a la productividad física, pero la salida está expresada en términos monetarios.

Ante una realidad en permanente cambio, la organización del turismo, debe adaptarse con rapidez para lograr permanecer en el competitivo de este tercer milenio. La adaptación dependerá de las decisiones que se adopten, por lo tanto los informes contables deben brindar información "suficiente".

Esta información "suficiente", debe abarcar todos los elementos que integran la organización:

### **A) FACTORES DE CAPITAL**

La información a brindar a través de los índices de productividad de una organización es amplísima. Como también es amplísima la cantidad de índices de productividad que es posible formular a modo de ejemplo:

- a) Productividad de los Materiales = Bienes Producidos / Materiales
- b) Productividad de las Maquinarias =  
Bienes y/o servicios Producidos / Horas máquinas utilizadas
- c) Productividad de la Energía = Bienes y/o servicios Producidos / Energía Consumida

Es importante resaltar que todos ellos corresponden a índices de productividad parcial. La productividad parcial mide la relación entre la totalidad de las salidas con un único insumo aplicado.

### **B) FACTORES HUMANOS**

Durante las últimas décadas, la contabilidad ha desarrollado el tratamiento de los recursos humanos. En esta perspectiva la contabilidad entra a jugar un rol importante para medir el valor de los recursos humanos dentro de las organizaciones.

Asimismo, se puede afirmar que además de los factores enunciados, existen otras variables que inciden significativamente en la productividad de las organizaciones. Estos factores consideran la habilidad con la que los individuos manejan o manipulan los factores de capital.

El trabajo constituye un factor productivo fundamental como determinante en el rendimiento de las combinaciones productivas, por su capacidad de creatividad y respuesta a situaciones excepcionales, podemos medir la productividad de la mano de obra:

Productividad Mano de Obra= Bienes y/o Servicios Producidos / Horas Mano de Obra

Siendo esta una medida típica, es también una simplificación de la realidad. El factor humano abarca los conocimientos, habilidades y esfuerzos de los individuos que forman la organización. Es decir, la habilidad con la que los individuos manejan o manipulan los factores de capital.

### **C) FACTORES FUNCIONALES**

El factor funcional esta compuesto de todos aquellos elementos que definen la forma de trabajo de la organización, como por ejemplo: la filosofía de gestión, la cultura organizacional, los procesos de gestión, los sistemas tecnológicos y de comunicación.

Son en definitiva, los procesos, metodologías, tecnologías que hacen posible el funcionamiento de la organización y permiten o limitan el incremento de la productividad del factor humano.

Dentro de este grupo de factores, encontramos aquellos que afectan o determinan la productividad de las organizaciones: el clima laboral, la relación de la organización con el cliente, etc.

Es fundamental establecer los oportunos canales de comunicación que le permitan, a los recursos humanos formular sus quejas, presentar sus iniciativas y relacionarse con el resto de los puestos de trabajo.

Los factores funcionales son importantes porque aportan orden, seguridad, corrección y calidad a la organización.

Todos estos factores enunciados influyen sobre la productividad de las organizaciones, lo que torna su medición y análisis de fundamental importancia para la toma de decisiones.

### **6- MEDICION EN LAS EMPRESAS DE TURISMO**

Si tenemos en cuenta los fundamentos para la medición en este tipo de organizaciones, y dado que la contabilidad patrimonial no siempre refleja la realidad económico-social, en parte, la información se distorciona por las externalidades (positivas y negativas):

#### **A) LAS EXTERNALIDADES. EL TEOREMA DE “COASE”**

Si recordamos de los trabajos realizados por economistas, y haciendo memoria, “...por externalidad se entiende una influencia entre unidades económicas (consumidores y/o productores), de tal forma que la conducta de una de ellas se vea afectada por decisiones tomadas por otra unidad. Como ejemplo, puede mencionarse el caso en el cual la variación en la cantidad consumida de un bien por la persona A, afecta la utilidad de la persona B.

Es importante distinguir dos casos de externalidad: la externalidad pecuniaria y la externalidad tecnológica. En la externalidad pecuniaria la influencia de una unidad económica sobre otra se transmite a través de algún precio, mientras que en la externalidad tecnológica la influencia opera directamente, sin que sea posible establecer un flujo monetario correspondiente.

Las externalidades pecuniarias no traen problemas desde el punto de vista social; al contrario, es cuando mejor cumple su función el sistema de precios como indicador de



escasez relativa. En cambio, las externalidades tecnológicas sí pueden traer problemas desde el punto de vista del “óptimo Pareto”, y son las que intentamos dar a conocer en la investigación y por ello realizamos esta asociación económico-social-contable.

Se tiene en cuenta para un modelo social-contable las consecuencias de las externalidades, puesto que éstas, dan origen a distorsiones en el funcionamiento del sistema de mercado, éste último no llevará necesariamente el óptimo social en la asignación de recursos. (Recordando, “el óptimo Pareto”, cada una de las combinaciones asegura que no puede mejorarse el bienestar de uno de los consumidores sin perjudicar el de algún otro).

Para poder mostrar el problema, y siguiendo a Nuñez Miñana “...a continuación se tomará el caso de externalidades unilaterales negativas, aunque con las debidas modificaciones el argumento puede aplicarse a los demás casos. Para ejemplificar, supóngase que B se propone edificar en su terreno de forma que perjudica a su vecino A (vrg. Le quita el sol)

El óptimo social no se alcanza porque B tomará su decisión únicamente teniendo en cuenta las repercusiones directas del consumo del bien  $X_b$  sobre su utilidad (UB) sin tener en cuenta las repercusiones indirectas (negativas) de dicho consumo  $x_B$  sobre la utilidad de A (UA); por lo tanto la cantidad  $X_B$  consumida será mayor que la que resultaría óptima (Paretiana). La persona B toma en sus decisiones únicamente en cuenta los elementos internos de su decisión (el aumento de UB como consecuencia del aumento de  $X_B$ ) sin tener en cuenta la externalidad generada sobre A...”

Las posibles soluciones planteadas por el mismo autor, al problema de las externalidades, pueden ser:

- Administrativas: regulaciones legales que impidan que B perjudique a A;
- Judicial: A puede demandar por vía judicial que B;
- Fiscal: puede imponerse un impuesto sobre B y pagar a A el importe recaudado;
- Arreglo voluntario: las características de este arreglo depende de la responsabilidad jurídica establecida

Si seguimos con esta posible solución, encontramos que permite alcanzar el óptimo Pareto sin necesidad de la intervención del Estado. A este tipo de demostración se la conoce como “El Teorema de COASE” y por lo tanto establece que a través del arreglo voluntario se alcanzará el óptimo Pareto independientemente de la asignación legal de responsabilidad.

## **B) SU IDENTIFICACIÓN EN LAS EMPRESAS DE TURISMO**

En una primera fase del Proyecto de investigación se intentó identificar las externalidades desde el punto de vista de indicadores, que se relacionan con los datos que dan a conocer en la información externa las empresas de turismo, a través de los distintos objetivos que se reproducen en el ANEXO para poder agilizar su lectura y centrarnos en uno en forma particular.

Este Congreso Internacional de Costos, nos brinda la posibilidad de contar con un espacio de reflexión y en el que uno de sus ejes temáticos es el de “gestión y/o modelos de

medición de la Responsabilidad social”, por eso en este acápite hacemos especial hincapié, en la identificación de éste indicador, dada la importancia que tiene el tema en estos momentos donde la responsabilidad socio ambiental empresaria se vincula al concepto de sustentabilidad o desarrollo sostenible.

Para el presente trabajo y para el proyecto de investigación, se toma como definición de la responsabilidad social corporativa (o empresaria) aquella que “... representa el compromiso con la idea de organización como conjunto de personas que interactúan en la sociedad, tanto desde el punto de vista de su propia composición elemental (suma de individuos sociales) como desde la óptica de miembro integrante de un sistema social (empresa ciudadana), caracterizado por su contribución a la sociedad...”, según la Documento N° 1 Marco conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa, Responsabilidad Social Corporativa, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Siguiendo con uno de los objetivos del proyecto que es el análisis de las restricciones más significativas que demoran el crecimiento del turismo, desde el punto de vista de los aspectos económicos de la actividad, e intentando contribuir a la realización de políticas que permitan superar dichas restricciones dentro de la ciudad de La Plata y Gran La Plata (Berisso y Ensenada).

Es que encontramos como principal externalidad negativa (restricción), siguiendo la caracterización del Teorema de Coase a los residuos, que provocan no poder ofrecer el conjunto de actividades que se pueden realizar como complemento a la oferta turística básica y que puede constituir en sí misma un atractivo turístico y muchas veces un factor clave para la captación de turistas, por ejemplo: la deportiva en la utilización de los recursos naturales como lo es el Río de La Plata, en sus deportes náuticos.

La basura de la zona, se visualiza desde lejos, provocando en el camino a la Ensenada del Río de La Plata, una montaña de basura que se puede percibir su aroma pasando con el auto en el trayecto de unos 5 km. de largo (conocido como el camino a Punta Lara). Ante la toma de conocimiento, las acciones correctivas que se están llevando a cabo coadyuvan entre el sector privado (las cooperativas de trabajo de la zona, la empresa de transporte) y el sector público a través de la Municipalidad de la ciudad de La Plata, y prueba de ello, son las propagandas que se adjuntan a continuación. De esta manera se realiza la concientización a la población de la ciudad y sus alrededores, pues hace al sistema de gestión, funciona planificando y organizando para prevenir y mejorar continuamente.

# ¿Dónde van los residuos secos y limpios?



Patio de carga.



Fardo de tetra.



Fardo de Pet.



Fardo de papel y cartón.

Recuerde sacar los residuos secos antes de las 8 de la mañana

**Zonas de Recolección**



Para visitar la planta de clasificación de Residuos Secos, comuníquese con la Cooperativa Sol - Plat al 0221 15 - 539 3645



MUNICIPALIDAD DE LA PLATA

0800-999-5959

UN PASO MÁS HACIA LA CIUDAD QUE TODOS QUEREMOS

## Plan de separación y clasificación de Residuos Secos



Al contar con esta información, se espera que ese conocimiento genere que genere las acciones apropiadas de corrección, pues el fundamento de dicho conocimiento, es lo que hoy se deja de hacer para proteger ecosistemas, lo deberá saldar de algún modo, en un futuro la sociedad toda, siendo este un verdadero compromiso con la comunidad.

## CONCLUSIONES

Lo que buscamos en esta fase del proyecto es destacar la importancia de un modelo social-contable que satisfaga las necesidades de información sobre la responsabilidad social de las empresas de servicios de turismo, como así también dar a conocer las externalidades propias de esta clase de “empresas de servicio”. Al conocer distintos costos propios de estas empresas, luego se podrá apropiar el beneficio no sólo para la empresa en cuestión sino para la sociedad en su conjunto.

Partiendo de una concepción amplia del discurso contable, deberían de existir modelos alternativos para obtener otro tipo de información que el usuario necesite a quienes la contabilidad debe dar respuesta.

Atendiendo a la necesidad de información de los mismos, la elaboración de un modelo en particular partiendo de un modelo general, permitirá por ejemplo, detectar potenciales mejoras, evaluar los resultados de las políticas y de la gestión y brindar información acorde a las necesidades del usuario, y al conocer las externalidades, saber cuál es el impacto en la sociedad en la cuál está interactuando la empresa.

Hoy en día la disciplina contable comprende, una concepción más abarcativa de sus funciones originales, siendo la contabilidad de la productividad una manifestación de la Teoría General de la Contabilidad, definida en el presente avance:

*“Contabilidad es la disciplina científica que se ocupa de cuantificar, económicamente, todos aquellos acontecimientos que, directa o indirectamente, puedan ejercer influencia en la sociedad o en los entes que la integran.”<sup>10</sup>*

La información a brindar a través de los índices de productividad de una organización es amplísima; la pretensión es conocer el impacto de cada recurso en la productividad de este tipo de organizaciones en la ciudad de La Plata y Gran La Plata.

Podemos concluir, que al tener en cuenta la caracterización del Teorema de COASE, las externalidades, y la identificación de las mismas en una empresa de turismo, hace que podamos detectar el costo empresario y social; como asimismo, al poder apropiar el beneficio para la empresa va a terminar siendo un beneficio para la sociedad en su conjunto.

---

<sup>10</sup> Mario César Vecchioli, II Conferencia Internacional de Ciencias Económicas, Granada 2000.

Es así como también, se explicita en el presente avance, los fundamentos de la medición que se han ido dando paulatina y lentamente en el transcurso del tiempo y que aún hoy no podemos asegurar que haya concluido su ciclo.

### **ANEXO**

Tomando en cuenta el objetivo de cada una de las empresas de turismo, como maximizar el beneficio, crear valor en cada una de las actividades que realiza y crecer optimizando costos, intentamos en este ítem del trabajo dar a conocer:

1) una serie de indicadores que se relacionan con los datos que da a conocer a través de la información externa, si el objetivo es:

a) Beneficio económico=

En \$ Beneficio neto después de impuestos e intereses – Costos de los fondos propios

b) Crecimiento de ventas en términos reales=

En índice Ventas periodo actual / venta igual período anterior

c) Alcanzar la eficiencia en la planificación optimizar los procesos de compra, tenemos como indicadores:

Variación costos totales= costos totales planificados / costos totales reales

Variación de ingresos totales= costos totales planificados / ingresos totales reales

Relación entre el valor de las existencias y el capital circulante=  
valor stock / capital circulante

Pago a proveedores (en días) = exigible a corto plazo/consumo anual por días

d) Alcanzar a gestionar la responsabilidad social, tenemos como indicadores:

Grado de responsabilidad social = combinación de drivers.

e) Optimizar la productividad del empleado y desarrollar competencias, tenemos como indicadores:

Beneficio por empleado=

Beneficio neto antes de impuestos e intereses / nº de empleados

Índice de productividad= volumen de venta / nº de empleados

Brecha estratégica talento humano=

competencias disponibles – competencias deseadas

Índice de competencias disponibles= Sumatoria de puntuaciones competencias disponibles x escala obtenida (se puede utilizar la escala de 1 a 5)

Índice de competencias deseadas= Sumatoria de puntuaciones competencias disponibles x escala obtenida

f) Obtener la satisfacción del empleado y lograr la retención del mismo, para optimizar el clima laboral en una mejora continua de procesos, tenemos como indicadores:

Satisfacción del empleado= Sumatoria puntuación encuesta / 5 x nº de empleados  
(Escala de 1 a 5 para la fórmula)

Rotación del personal = personal dado de baja/total de empleados x100

Comunicación de objetivos = nómina personal total / personal con conocimientos claros de los objetivos x 100

Ausentismo= días trabajados / días efectivos de trabajo x 100

Cantidad de no conformidades cerradas/detectadas=  
no conformidades cerradas / no conformidades deseadas

Eficiencia tecnológica = combinación de drivers

2) Si nos posicionamos desde el punto de vista de los clientes, tenemos como objetivo

a) Maximizar la rentabilidad del cliente, podemos citar como indicadores:

Rentabilidad promedio por cliente =  
En \$ Net operating Profit / nº de clientes totales.

b) Optimizar los costos, tenemos como indicadores:

% de costos totales = Costos totales / Ventas totales x 100

c) Captar nuevos clientes o retenerlos para obtener una mejor satisfacción del cliente, tenemos como indicadores:

Cuota de mercado = Venta de la unidad de negocio / ventas de mercado considerado

Incremento de clientes= Ventas nuevos clientes / ventas totales

Tasa de rotación de clientes = combinación de drivers

Satisfacción de cliente= Encuesta

Propuesta de valor = combinación de drivers

d) Innovar para satisfacer las demandas, ofrecer un mejor precio, alcanzar un alto confort en paquetes turísticos, hotelería y/o gastronomía, tenemos como indicadores:

Grado de innovación= Combinación de drivers

Yield Management = índice (habitaciones vendidas en el periodo / habitaciones totales) x (tarifa promedio en el período / Tarifa Promedio Potencial)

Grado de confort= Combinación de drivers

Eficiencia en el servicio de gastronomía = combinación de drivers

Valor añadido del talento humano en gastronomía=  $\frac{\text{Ingresos por Gastronomía} - \text{costos de producción (materia prima + mano de obra)}}{\text{Ingresos por gastronomía}}$

## **BIBLIOGRAFIA**

- \* Annie Brooking "El capital Intelectual". Paidós Empresa. El principal activo de las empresas del tercer milenio. Barcelona, 1997.
- \* Elizabeth Smith "Manual de Productividad". Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1993.
- \* Seymour Melman "Los factores dinámicos de la Productividad industrial" Fundación de Cultura Económica. México, 1989.
- \* Rodolfo Eduardo Briasca "Productividad, un enfoque integral del tema". Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1984.
- \* Roberto Vázquez, Claudia Andrea Bongianino de Salgado "El capital económico: factibilidad de su utilización en los estados contables". Buenos Aires, 1998.
- \* Rubén Galle, La contabilidad, un sistema único de información, Revista Costos y Gestión del IAPUCO N° 44.
- \* Julio Diéguez Soto y Vicente González García "Precisiones entorno a los conceptos de productividad, eficiencia, eficacia, rendimiento y economicidad" Revista del instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Año 3 N° 12, pág. 275/291.
- \* Mario Biondi, "Los recursos humanos como activos de las empresas". Errepar Profesional & Empresaria. Tomo II N° 20. Buenos Aires, Mayo 2001.
- \* Luisa Fronti de Garcia y Mario Wainstein, "Contabilidad y auditoría ambiental" Editorial Macchi.
- \* Carlos Luis Garcia Casella, "Aportes a la solución del problema conceptual de la contabilidad", Buenos Aires 1998
- \* José Luis Feijoó. Turismo y Hotelería: El tablero de comando para hoteles
- \* Nuñez Miñana, Finanzas Públicas.
- \* Carlos García Casella, Trascendencia de la Ampliación del Dominio del discurso Contable. Anales del V Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable, Salta, 1999.
- \* Documento N° 1 Marco conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa, Responsabilidad Social Corporativa, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, Madrid 2004.
- \* Alfonso Gonzalez Damian, Complejidad, desarrollo sostenible y turismo. Reflexiones sobre el modelo P-E-R (Presión-Estado-Respuesta) y la necesidad de aproximaciones transdisciplinarias. VI Congreso Nacional de Investigación Turística-CESTUR, 2004.
- \* Alejandro Casalis, Desarrollo territorial, turismo y políticas públicas. Simposio Latinoamericano de Turismo y Desarrollo. Desarrollo local.
- \* Francisco Calero García, Eduardo Parra López y M. Elizabeth Fuentes Medina. Mc. Graw Hill, España 2007.
- \* Servucción: el marketing de los servicios, Ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 1989.
- \* Tomas A. Stewart, "La nueva riqueza de las organizaciones: capital intelectual", 1998
- \* Anales (en CD trabajo completo y en papel resumen) de las XXIX JUC, Bahia Blanca 2008: "El camino hacia un sistema integral e integrado en el ámbito de las políticas de protección social" y Anales (en CD trabajo completo y en papel resumen) de las III JUIC, Montevideo, República del Uruguay 2008: Responsabilidad socio-ambiental empresaria argentina.

### Páginas web consultadas:

- \* Protocolo de Kioto.
- \* Turismo.econo.unlp.edu.ar
- \* Cámara Argentina de Turismo.
- \* Secretaría de Turismo de la Nación.
- \* Secretaría de ambiente y desarrollo sustentable.
- \* Leyes impositivas de la Provincia de Buenos Aires.



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA RESPONSABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD EN LA  
RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autor**

Belén Fernández-Feijóo Souto

Institución  
ACODI – AED - España

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA RESPONSABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD EN LA RESPONSABILIDAD SOCIAL  
CORPORATIVA**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

La universidad tiene su razón de ser en el servicio a la sociedad, a la que se deben y con la que interactúan. Siendo conscientes de esta realidad, estas instituciones, en las dos últimas décadas, han reorientado su misión, incorporando en la misma parámetros que reflejan la actual preocupación y demanda social de comportamientos éticos, de parámetros de sostenibilidad y de responsabilidad social, haciendo, de esta manera, explícita su vocación de servicio y compromiso con la sociedad.

Con los elementos escénicos esbozados, el objetivo final de este trabajo es abordar el análisis de la responsabilidad de la universidad en la Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Para ello, se reflexiona sobre la responsabilidad que estas instituciones han de asumir, planteando su misión en la sociedad para a partir de ésta delimitar el papel que deben desenvolver. Una vez concretado éste en cuatro grandes ejes, se analizan cada uno de ellos desde la perspectiva de la RSC, para finalizar con el esbozo de las grandes líneas de trabajo para acometer esta asignatura pendiente.

La propuesta esbozada a modo de aportación de este trabajo se encamina hacia la definición, seguimiento, control y análisis evolutivo de una serie de indicadores para cada uno de los ejes considerados, a modo de panel de la RSC, de forma que puedan ser evaluadas y comparadas las instituciones, horizontal y verticalmente, en cuanto al cumplimiento de valores responsables.

**Key words:** RSC, Universidad, evaluación RSC

## 1. Introducción

Godfrey y Hatch (2007, 87), en su propuesta de agenda de investigación en Responsabilidad social corporativa (RSC) para el siglo XXI, califican este concepto de ondulante, serpenteado. Tal afirmación, lejos de ser entendida en sentido peyorativo, pretende destacar su confusa y compleja delimitación, cuestión reflejada tanto en las veinticinco definiciones que Carroll (1999)<sup>11</sup> recoge, como en los más de 90 trabajos empíricos sobre los vínculos entre RSC y el performance financiero, catalogados por Margolis y Walsh (2001), enmarcado todo ello en su carácter marcadamente interdisciplinar.

Muijen (2004, 235) coincide en el diagnóstico de la falta de precisión conceptual, siempre necesaria en el método científico, extendiéndolo a otros conceptos muy ligados a la RSC, como son el Desarrollo sostenible (DS) y la triple P (People, Profit, Planet). A pesar de ello, este mismo autor señala que esta indeterminación se ha manifestado como útil desde el punto de vista práctico y político.

La definición de RSC y el escenario en el que la RSC y los conceptos vinculados a ésta se desarrollan han sido ampliamente descritos por diferentes autores<sup>12</sup>. Todos ellos aportan matices y perspectivas diferenciadas, focalizando la atención sobre características siempre presentes pero con distinta valoración, cuya consecuencia es la actual indeterminación del marco conceptual de la RSC. En este sentido, ha habido en los últimos años aportaciones desde diferentes ámbitos que han permitido mejorar el aún difuso panorama en el que se desenvuelve este tema<sup>13</sup>.

A pesar de esta situación, la aplicación de estrategias responsables ha crecido exponencialmente en los últimos años, siendo cada vez más frecuente la asunción e integración en la cultura empresarial de las perspectivas social y medioambiental complementando la económica, más allá de lo que en cada entorno geográfico la ley establezca. Los responsables de las firmas esperan alcanzar de esta forma, entre otros objetivos, el reconocimiento social por su actitud, la mejora de su reputación, la retención de los empleados más cualificados o ser un empleador elegible. En otras palabras, se puede afirmar que las empresas están ofreciendo una respuesta concreta a una demanda real de la ciudadanía, que ha tomado la iniciativa en esta materia. Como afirma Stewart (2006, 14) “las compañías y la sociedad no están en diferentes campos; están en el mismo barco”.

En cualquier trabajo o actividad que se aborde respecto a la RSC o el DS se precisa de una delimitación conceptual previa, de manera que se concreten terminológica y referencialmente la interpretación de los contenidos utilizados.

---

<sup>11</sup> El trabajo de recopilación de Carroll recoge las definiciones de RSC desde 1953, fecha de publicación del libro de Howard Bowen, titulado “Social Responsibilities of the Businessman”.

<sup>12</sup> Véanse, entre otros, Carroll (1998, 1991), Baron (2001), De la Cuesta (2004), Lozano (2006) y Siegel y Vitaliano (2007).

<sup>13</sup> En España, destacan, entre otras, las aportaciones de De la Cuesta, Valor, Rodríguez y los documentos de la Comisión de AECA, creada al efecto.

Puesto que este trabajo se analiza el papel de la Universidad en la RSC, se ha optado por asumir las definiciones propuestas por Christensen et al. (2007), en el estudio empírico realizado sobre la presencia, valoración y modo de impartición, entre otras cuestiones, de contenidos éticos y de RSC en las calificadas como mejores universidades y escuelas de negocios (U&BS) del mundo.

Las definiciones propuestas por estos autores son (351):

- Ética de los negocios. Ética aplicada sobre las reglas y principios éticos en el contexto de la actividad de negocio; los problemas morales o éticos que pueden surgir en los negocios; y cualquier deber u obligación que afecta a personas comprometidas en actividades comerciales<sup>14</sup>.
- Responsabilidad Social Corporativa. Acción voluntaria de una entidad para considerar los impactos económicos, sociales y medioambientales de su actividad así como los intereses de sus stakeholders<sup>15</sup>.
- Actividad sostenible/Sostenibilidad. Actividad que contribuye a una economía sostenible equitativa y ecológica. La actividad sostenible ofrece productos y servicios que satisfacen plenamente las necesidades de la sociedad, contribuyendo al bienestar de la población de la Tierra<sup>16</sup>.

Y sobre esta base conceptual se desarrolla este trabajo, en el que se analiza el papel de la universidad en la RSC, proponiendo los ejes fundamentales de acción para conocer y analizar la política de responsabilidad, finalizando con una propuesta para abordar la evaluación de esta estrategia empresarial en las organizaciones académicas.

Para el contexto y objetivos de este trabajo, es interesante destacar algunas cuestiones conceptuales al respecto:

- La participación en el “proceso responsable”, bien sea la iniciación, la implantación o cualquier otra actividad vinculada, de diferentes actores o agentes, los stakeholders, con muy diversos y en ocasiones contrapuestos intereses.
- La implicación y consecuencias de la asunción de políticas responsables en la estrategia y proceso de toma de decisiones empresariales, con carácter multidisciplinar.
- La creciente importancia internacional de iniciativas de RSC, así como de su comunicación, en un mercado global, único, de actuación empresarial.

---

<sup>14</sup> Business Ethics. A form of applied ethics that examines ethical rules and principles within a commercial context; the various moral or ethical problems that can arise in a business setting; and any special duties or obligations that apply to persons who are engaged in commerce.

<sup>15</sup> Corporate Social Responsibility. The voluntary actions taken by a company to address economic, social, and environmental impacts of its business operations and the concerns of its principal stakeholders.

<sup>16</sup> Sustainable Business/Sustainability. Business that contributes to an equitable and ecologically sustainable economy. Sustainable businesses offer products and services that fulfill society's needs while contributing to the well-being of the earth's inhabitants.

- La necesaria adaptación de las iniciativas de RSC al entorno concreto donde van a ser aplicadas, atendiendo a particularidades culturales, sociales, medioambientales de cada organización, para la correspondiente área geográfica y ámbito territorial en las que actúan.
- La posibilidad de implementar estrategias de RSC para todo tipo de organizaciones, públicas y privadas, grandes y pequeñas, con cualquier estructura de propiedad e independientemente del sector de actividad.

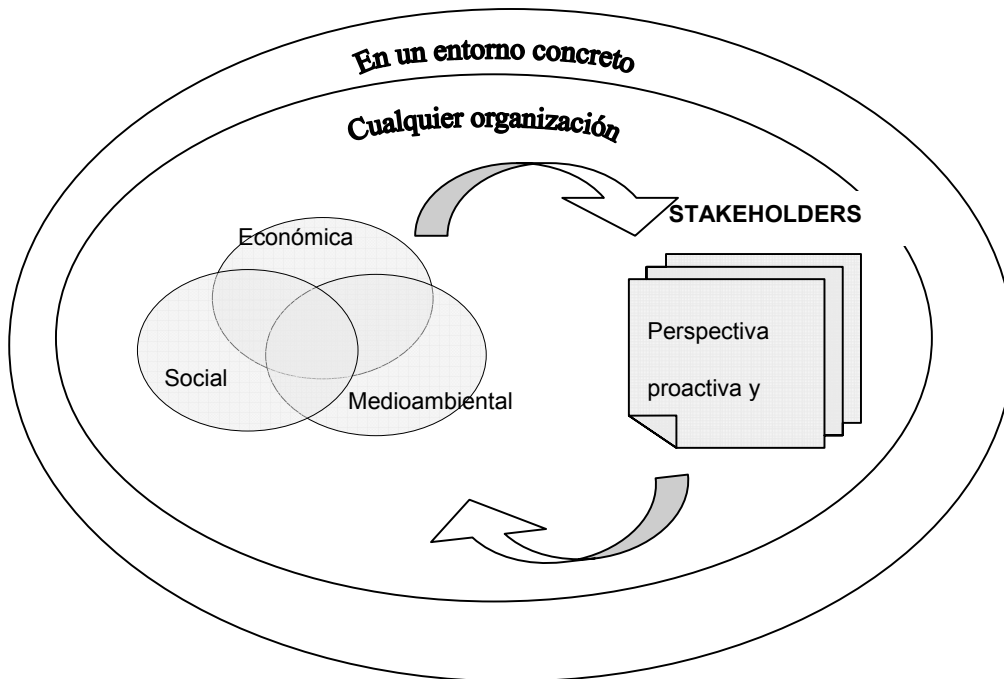


Figura 1. Concepto de RSC

La lectura de los elementos representados en la figura 1 permite poner en valor los fundamentos de esta definición:

- Responsabilidad económica, para satisfacer la misión de la entidad, utilizando eficientemente los recursos necesarios, con una adecuada gestión con visión a largo plazo, de continuidad y futuro. Las claves son la creación de valor, la transparencia y el proceso de toma de decisiones.
- Responsabilidad social, muy visible y de gran repercusión para el negocio y su entorno, afectando directamente a la imagen externa de la organización. Las claves son las políticas laborales y sociales, las localizaciones y relocalizaciones y el desarrollo del proceso de toma de decisiones.
- Responsabilidad medioambiental, con la inclusión de criterios de este tipo en las decisiones de la organización, con dos posibles actitudes: evitar el deterioro medioambiental o mitigar y solventar dicho deterioro. Las claves son la eficiencia ecológica y la innovación.
- Perspectiva proactiva y multidisciplinaria, como adecuada aproximación al concepto global de RSC. Se trata de un concepto complejo con connotaciones en un gran número de áreas: ética, sus reglas y principios, regulación laboral, relaciones laborales y sociales, papel de la Administración, cultura organizacional, economía, comportamiento social y variables medioambientales, entre otros.

- Stakeholders como “usuarios” finales de la RSC, externos e internos, actuales y potenciales, estratégicos y morales. Todos afectan o se ven afectados por la actividad de la organización, ampliando el concepto de empresa. El papel que los stakeholders tienen en el ámbito económico se ha ampliado en los últimos años, de forma paralela al creciente desarrollo de la RSC.
- Cualquier organización, de cualquier característica y condición, puede implantar una estrategia responsable. Ésta no es independiente del entorno geográfico, social y cultural con el que la entidad interactúa.

En definitiva, con los elementos escénicos descritos, el objetivo final de este trabajo es abordar cómo las universidades y escuelas de negocios ponen en práctica su responsabilidad. Para ello, se reflexiona sobre la responsabilidad de la Universidad, analizando su misión en la sociedad para a partir de ésta delimitar el papel que deben desenvolver. Una vez concretado éste en cuatro grandes ejes, se analizan cada uno de ellos desde la perspectiva de la RSC, para finalizar con una propuesta teórica de control de la responsabilidad, a modo de cuadro o tabla de indicadores, que permita a las entidades concretar su camino de estrategia responsable.

## 2. La responsabilidad en la Universidad

Las universidades, en general, y las facultades de economía y empresa en particular, así como las escuelas de negocio (U&BS), tienen su razón de ser en su servicio a la sociedad, a la que se deben y con la que interactúan. Es decir, las U&BS deben ofrecer una adecuada respuesta a las necesidades de la sociedad, en un sentido amplio. Y no sólo en cuanto al papel que éstas deben asumir en su funcionamiento interno, en la realización de su actividad, sino también externamente, considerando la cada vez mayor y más amplia influencia que pueden tener en un mundo global.

Siendo conscientes de esta realidad, se puede afirmar que estas instituciones, en las dos últimas décadas, han reorientado su misión, incorporando en la misma parámetros éticos, de

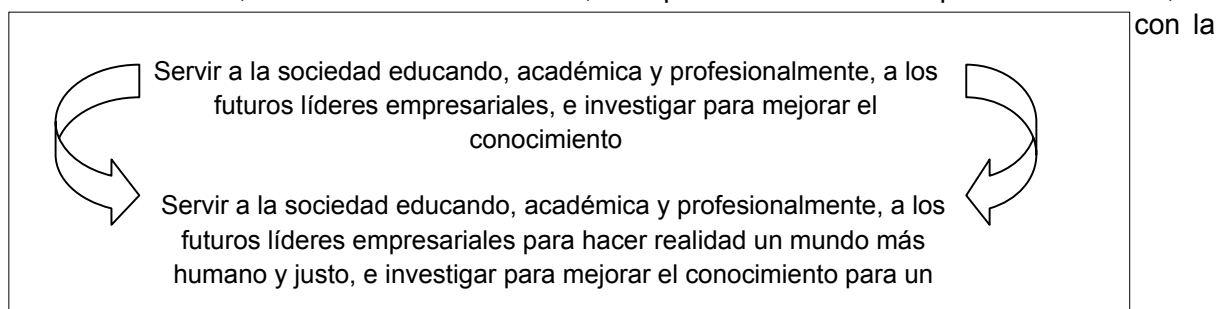


Figura 2. El cambio en la misión de las U&BS

Esta reformulación de la misión de las U&BS afecta a las actividades básicas que realizan: docencia e investigación. Ello sin obviar que se trabaja sobre una materia prima muy especial, como son personas que, en general, están en una etapa muy concreta de su vida,

<sup>17</sup> Véase, en este sentido, Hosmer (1985, 1999), Wheeler et al. (2001), Brennan y Lebeau, (2002), Kaemerle (2003) y Matten y Moon, (2004), entre otros.

definitoria de parte de su personalidad, en lo que los psicólogos denominan el resultado del entrenamiento. Además de lo que son las funciones específicas de estas instituciones, el propio funcionamiento de la organización como tal se va a ver involucrado.

La actividad docente supone preparar a los alumnos desde un punto de vista académico y profesional, razón por la cual conocimientos, competencias y habilidades son los elementos a considerar. Pero además, la faceta de formación humana, al trabajar sobre personas, debe estar presente, lo que conduce a complementar los anteriores elementos con principios y valores. La universidad debe ofrecer a sus egresados no sólo un título o diploma (los alumnos pasan por la universidad), sino también unas implicaciones en su desarrollo personal que modelen su futuro no sólo como profesionales sino también como personas (la universidad pasa por los alumnos). Por esta razón, se propone denominar a esta función de la universidad como actividad formativa, en la que pueden ser diferenciadas dos subfunciones: formación de personas y formación de profesionales, futuros dirigentes empresariales<sup>18</sup>.

En cuanto a la actividad investigadora, la evolución desde “investigar para mejorar el conocimiento” a “investigar para mejorar el conocimiento para un mayor desarrollo social” representa un cambio cualitativo importante, con diversas consecuencias, de las cuales se destacan dos: la incorporación de criterios responsables en sobre qué y cómo se investiga y la valoración de los efectos de la investigación para la comunidad, la sociedad, próxima y no próxima.

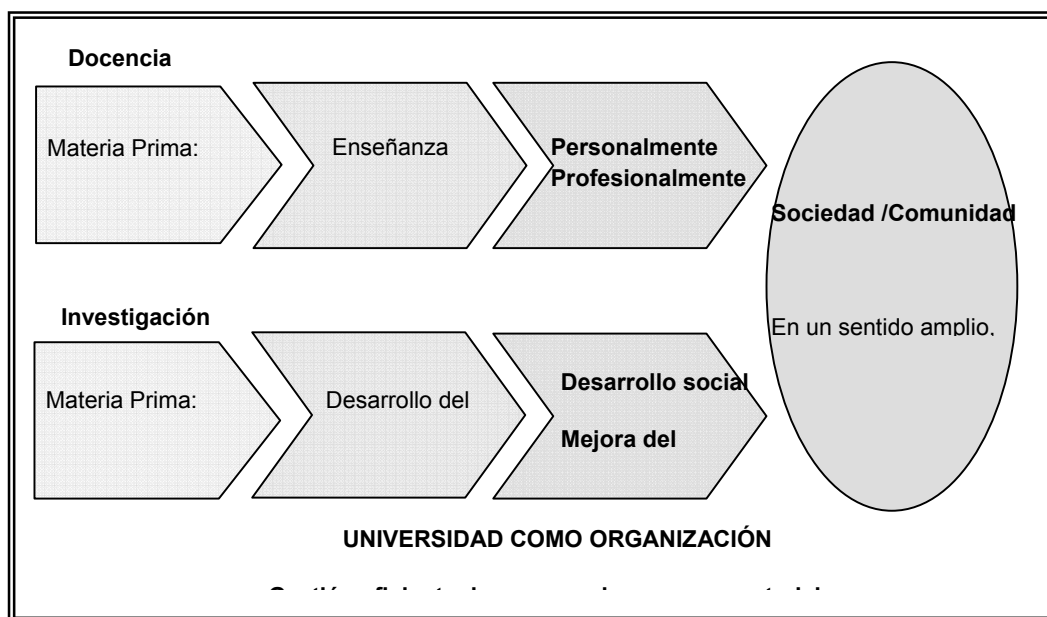


Figura 3. Proceso productivo en las U&BS.

<sup>18</sup> El planteamiento de este trabajo se circunscribe a la formación en el ámbito económico empresarial.

Ambas actividades se llevan a cabo en una estructura organizativa concreta, un escenario empresarial, en una concepción amplia, en donde el conjunto de recursos humanos y materiales debe ser gestionado eficientemente.

También los stakeholders en este ámbito concreto requieren de una breve reflexión, que se ha orientado hacia su asimilación con la clasificación empresarial genérica de éstos. En la siguiente tabla se plantea esta relación.

Tabla 1. Stakeholders en las U&BS

Estructura genérica	U&BS
Empleados	Docentes e investigadores Personal de administración y servicios Gestores institucionales
Clientes	Estudiantes (graduados) Sociedad en general
Inversores	Gobierno (instituciones públicas) Inversores (instituciones privadas)
Accionistas	Sociedad a través de los impuestos (instituciones públicas) Propietarios (instituciones privadas)
Proveedores	Estudiantes (sin graduar) Sociedad en general
Gobierno	Gobierno
Otros	Otros

De esta revisión, puede ser interesante observar algunas de las transformaciones propuestas. Clientes y proveedores, stakeholders distintos y claramente diferenciados en otras actividades y estructuras organizativas, se transforman en equivalentes en el proceso productivo que se desarrolla en las U&BS<sup>19</sup>. Son los estudiantes y la sociedad en general. En cuanto a los primeros, las instituciones docentes reciben de los proveedores una materia prima (estudiantes sin graduar) que transforman en producto terminado (estudiantes graduados). La sociedad en general aporta los medios productivos, a modo de proveedor, y recibe y se beneficia del producto final, a modo de cliente.

### 3. Ejes de actuación propuestos para la RSC en U&BS

Los ejes de acción propuestos para evaluar la responsabilidad de las U&BS intentan recoger las especificidades que en esta actividad se presentan, a partir de las bases establecidas en los apartados anteriores.

---

<sup>19</sup> Esta misma coincidencia puede encontrarse en las sociedades cooperativas, estructura de propiedad concreta que condicionan, como es lógico, los grupos de interés afectados.



Así, se aborda esta evaluación sobre los cuatro ejes que concretan el trabajo que se lleva a cabo, desarrollando para cada uno de ellos una serie de factores, a modo de proposición inicial de evaluación de la implantación real de la RSC en las instituciones sobre las que se trabaja. Estos ejes son:

1. Formación de personas
2. Formación de profesionales
3. Investigación
4. Actuación empresarial



Figura 4. Ejes de acción

### 3.1. Formación de personas

El “proceso productivo” en la universidad se desarrolla a lo largo de los años en los cuales el estudiante, en general, está evolucionando como persona, por lo cual su etapa universitaria, cuestiones académicas aparte, debe aportar valores a largo plazo para su vida (Muijen, 2004, 236).

La búsqueda de un espacio único europeo en la educación superior, desarrollado en el denominado Plan Bolonia, puede cambiar la perspectiva de este eje en muchos países. En el caso de España, se prevé la aplicación de una metodología docente diferente de la empleada hasta ahora. Este cambio se concretará en una relación distinta alumno-profesor, de mayor proximidad y de carácter no estrictamente docente. Ello supondrá, para este eje, una mayor posibilidad por parte de los docentes para involucrarse en el proceso formativo de los alumnos que, aunque sobre un objetivo académico prioritario, conllevará factores individuales.

El docente, al actuar como tal, además de en nombre propio está realizando una de las tareas más importantes que puede realizar una persona, como es el enseñar. Está representando a la Academia, que en todas las culturas precedentes ha sido uno de los

principales valores para la civilización<sup>20</sup>. Por tanto, el acto de enseñar debe ser entendido como la transmisión de conocimientos, actitudes, valores, comportamientos, ...<sup>21</sup>

También la institución académica tiene un papel relevante en esta tarea. La oferta de actividades académicas y no académicas debe estar diseñada con la constante consideración de, entre otras cuestiones, a quién va dirigida, qué objetivos se pretenden con dichas actividades, qué aportación supone para el currículum formativo y personal del alumno, para la comunidad universitaria y para la sociedad, próxima y lejana.

En términos de RSC, este eje de formación de personas puede ser identificado con las tres responsabilidades básicas:

- Responsabilidad económica, puesto que la formación de personas puede ser considerada como uno de los objetivos fundamentales del “proceso productivo” de la educación superior.
- Responsabilidad social, considerando la interacción de su actividad en cuanto a acciones internas, dentro de la organización, y externas, orientadas hacia las personas.
- Responsabilidad medioambiental, a través de la incorporación de criterios medioambientales en las actividades orientadas hacia el entorno próximo y no próximo.

La importancia de este eje se hace patente al observar que todos los stakeholders especificados como vinculados a las U&BS están involucrados, afectan o se ven afectados por esta actividad concreta del proceso universitario. A pesar de esta afirmación, asumiendo la terminología de Mitchell<sup>22</sup>, el grupo de interés crucial o definitivo, es el de los estudiantes.

La existencia de códigos de conducta implícitos o explícitos en los distintos niveles institucionales, las actividades extraacadémicas y la participación de colectivos universitarios en acciones comunitarias, son algunos indicadores de ejecución en este eje.

### **3.2. Formación de profesionales**

El eje de formación de profesionales puede ser observado con una doble perspectiva, asimilándolo a la propuesta de Christensen et al. (2007). Así, en primer lugar, se refleja en la

---

<sup>20</sup> Aspen Institute, 2002.

<sup>21</sup> Véanse en este sentido y entre otros, Ghoshal. (2003), Gioia, (2002) y los informes del Global University Network for Innovation (GUNI) (2006, 2007).

<sup>22</sup> Los parámetros que conforman la tipología de stakeholders de Mitchell et al. (1997) y Agle et al. (1999) son:

- El poder entendido como la habilidad o posibilidad que tienen algunos individuos para alcanzar los objetivos que desean, imponiendo su voluntad sobre otros en una relación social.
- La legitimidad es una percepción generalizada de que las acciones de un individuo o de una entidad son apropiadas dentro de unos límites sociales, contruidos con normas, valores, creencias o definiciones.
- La urgencia o necesidad de atención inmediata en función de la sensibilidad temporal (al no poder ser aceptado un retraso) y la criticidad (importancia de las consecuencias o daño de la no atención).

A partir de la combinación de estos tres parámetros, definen diferentes tipologías, cuyo primer nivel establece:

- Grupos cruciales o definitivos, cuando satisfacen los tres parámetros anteriores.
- Grupos expectantes, cuando tienen dos de las anteriores características.
- Grupos latentes, cuando solamente se contempla uno de los parámetros.

incorporación de estas cuestiones éticas en los currículums universitarios, a modo de contenidos obligatorios, centrándose el debate en los últimos años en cómo deben ser éstos propuestos, grados o postgrados<sup>23</sup>. En segundo lugar, se aborda la RSC como contenido transversal en otras asignaturas, de forma que los valores éticos, sociales, medioambientales,... sean valores subyacentes en el desarrollo e impartición de las materias que conforman los planes de estudio.

Con esta orientación, parece importante señalar que cuando las U&BS ofrecen contenidos de RSC, éticos, de sostenibilidad, bien sea como contenidos básicos, bien sea como contenidos subyacentes, la atmósfera y el entorno institucional, las relaciones entre los diferentes niveles y miembros de las instituciones, el respeto a reglas y normas, legales o no, etc., debe ser coherente con la enseñanza propuesta<sup>24</sup>.

Como en el eje anterior, el eje de formación de profesionales puede también ser identificado con las tres responsabilidades elementales. Por una parte, la responsabilidad económica, puesto que esta función de profesionalización forma parte de la misión de estas instituciones. También la responsabilidad social, en la cual tanto las acciones con consecuencias dentro y fuera del entorno académico son relevantes. Y por último, la responsabilidad medioambiental, con la consideración de contenidos, explícitos e implícitos, de profundidad y de transversalidad, que incorporen esta perspectiva.

Los stakeholders cruciales o definitivos (Mitchell et al., 1997) en este eje son los estudiantes y los docentes, los primeros como pacientes y los segundos como agentes del proceso docente. En cuanto al resto de stakeholders, todos tienen unos intereses identificables y diferenciables, con distintas combinaciones de legitimidad, poder y urgencia.

### **3.3. Investigación**

Las U&BS tienen un gran compromiso con la investigación desde diferentes puntos de vista. No es solamente una tarea más a llevar a cabo en estas instituciones, sino que se trata de un objetivo fundamental, integrado en su misión: el avance del conocimiento, en general, y de la RSC como objeto de investigación, en particular. Como Descoings (2007, 24) propone: "Obviamente, investigación y experiencia deben ponerse a disposición de la sociedad como un todo"<sup>25</sup>.

En ese sentido, la investigación, como eje de actuación de las U&BS desarrolla una de sus finalidades básicas hacia la sociedad. El actual panorama organizacional, con una creciente aplicación de estrategias empresariales responsables, cuestionando qué se hace, cómo se

---

<sup>23</sup> Destacan, en este sentido, Sims (2000), Rossouw (2002), Sims y Brinkmann (2003), Alsop (2003), Evans y Robertson (2003), Hartman y Hartman (2005), Swanson (2005) y Swanson y Frederick (2005) entre otros.

<sup>24</sup> En este sentido, Mitroff (2004) hace un alegato sobre las incoherencias e inadecuadas actitudes en universidades y escuelas de negocio americanas sobre esta materia.

<sup>25</sup> "Obviously, research and expertise must be made available to society as a whole".

hace, porqué se hace, qué consecuencias hay, ... debe recibir también desde las instituciones académicas, a través de la investigación, la correspondiente respuesta. La producción científica en RSC, ética, sostenibilidad, y la incorporación transversal de estos conceptos en todos los campos es el objetivo que debe pretenderse para satisfacer la demanda no sólo empresarial, sino también social, de tales contenidos.

En términos de investigación, las denominadas responsabilidades básicas (económica, social y medioambiental) se ven involucradas. Y además en la doble perspectiva comentada: por un lado, como objeto específico de investigación, y por otro, en cuanto a los criterios a considerar en la selección, definición, desarrollo e implantación de cualquier investigación.

Como en otros temas, la coherencia en este eje exige de una auténtica internalización de la RSC por parte de los agentes directos de la actividad investigadora, es decir, los investigadores y la institución, como soporte de los primeros. Estos son stakeholders internos y estratégicos, que afectan al funcionamiento de la entidad. En la actividad investigadora se pueden identificar también stakeholders morales, como por ejemplo la sociedad en general o los estudiantes. Además de los citados, el resto de los grupos de interés relacionados anteriormente tienen una participación claramente delimitada en este eje de investigación.

Cuestiones como la existencia de códigos éticos aplicados a la investigación en cualquiera de sus fases de desarrollo, la autorregulación sobre los fondos financieros dedicados a esta actividad o la publicidad de los resultados, deben ser debatidas y consensuadas en el ámbito académico investigador.

### **3.4. Como empresa**

Las U&BS son, independientemente de los ejes de actuación ya valorados, como cualquier organización. Por ello, en la gestión de recursos humanos y materiales para alcanzar los objetivos propuestos, se pueden identificar las responsabilidades económica, social y medioambiental. Estas instituciones, por su misión de servicio a la sociedad, por el alto nivel formativo de sus miembros, por lo que la educación universitaria representa, ... tienen una gran influencia en la comunidad y trabajan por y para la sociedad (Van Damme, 2002; GUNI, 2006, 2007).

Puesto que la propuesta en este trabajo y en cuanto a este eje es la consideración de la RSC en U&BS al igual que en otras organizaciones empresariales, se destacan únicamente algunos aspectos en los cuales las instituciones académicas deberían actuar como modelo para otras entidades. Actuaciones en la que se destaque:

- Una total transparencia en sus sistemas informativo-contables
- El diseño y aplicación de políticas sociales con los "empleados"
- La innovación continua para la RSC
- Unas mejoras medioambientales constantes
- ....

Y como no podía ser de otra manera, aplicación de instrumentos de RSC, que permitan evaluar la responsabilidad, bien sean códigos de conducta, estándares o normas que, aunque con frecuencia se utilizan como sinónimos, presentan diferencias significativas<sup>26</sup>.

La incorporación de parámetros de responsabilidad social en la gestión empresarial está soportada por la aplicación de las mencionadas herramientas, de carácter parcial o integral. El diseño, implantación, control y evaluación de las mismas permite a las organizaciones coordinar objetivos económicos, sociales y medioambientales, pudiendo componer, de esta forma, una única estructura de decisión responsable. Por ello, para poder calificar y evaluar una organización como socialmente responsable, es necesario convertir las actuaciones empresariales en términos de variables cualitativas y cuantitativas que, sometidas a un cierto nivel de control, avalen la calificación otorgada.

En este eje de actuación de las U&BS a modo de organizaciones empresariales, se identifican las tres responsabilidades y aparecen involucrados todos los stakeholders relacionados inicialmente.

#### 4. Una propuesta de trabajo: la evaluación de la RSC en las U&BS

A pesar de la creciente implantación de estrategias e instrumentos de RSC en las empresas españolas y europeas, son las grandes compañías las que tienen asumida plenamente la importancia de estas políticas. Sin embargo, “según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero del año 2006 había en España 3.161.480 PYME (empresas comprendidas entre 0 y 249 asalariados). Es decir, el 99,87 por ciento de las 3.165.619, empresas que conforman el censo, excluida la agricultura y la pesca”<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Con la intención de eliminar imprecisiones terminológicas, los contenidos considerados en cada uno de estos tres conceptos son los siguientes:

- Código de conducta: Declaración formal de valores y prácticas bajo los cuales decide actuar una organización. Son normas que se compromete a seguir y a exigir a sus proveedores.
- Estándares: Son acuerdos, principios o sistemas de gestión documentados, establecidos por un tercero, utilizados como referentes o guías orientados para alcanzar un determinado resultado previamente definido.
- Normas: Las normas son documentos con especificaciones técnicas de aplicación voluntaria, generalmente aceptadas. Habitualmente son documentos consensuados que proporcionan procedimientos, directrices o especificaciones para la actuación de las organizaciones.

<sup>27</sup> Empresas españolas según estrato de asalariados y porcentaje del total. DIRCE 2006

Sin asalariados	Microempresas	Pequeñas	Medianas	PYME	Grandes	Total
	0-9	10-49	50-249	0-249	250 y más	
1.612.902	2.973.857	163.825	23.798	3.161.480	4.139	3.165.619
50,95	93,94	5,18	0,75	99,87	0,13	100

Fuente: INE, DIRCE (datos enero de 2006). España. Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (2006), p. 5.

Es en este segmento empresarial en el cual confluyen dos circunstancias de interés para este trabajo:

- por su gran significación y peso, será la expansión de la RSC en este ámbito la que realmente represente un verdadero enraizamiento de la responsabilidad en la cultura empresarial, en España y en el resto de países del mundo
- la mayor parte de los licenciados de nuestras U&BS desarrollarán su carrera profesional en este tipo de organizaciones.

Con este escenario, la responsabilidad de las U&BS en la RSC se convierte entonces en un gran compromiso, aún pendiente de responder. Y es en este sentido en el que se enmarca esta propuesta, que pretende iniciar una línea de trabajo para afrontar el reto que deben asumir las instituciones académicas en el ámbito de la ética, de la sostenibilidad y de la responsabilidad.

El objetivo final de la propuesta que desde aquí se realiza es la evaluación de la RSC en las U&BS sobre la base de los cuatro ejes descritos como elementos conformadores de la misión de estas instituciones. Cada uno de ellos tiene la suficiente relevancia como para ser considerado de forma diferenciada.

La propuesta que se hace se encamina hacia la definición, seguimiento, control y análisis evolutivo de una serie de indicadores para cada uno de los ejes considerados, a modo de panel de la RSC, de forma que puedan ser evaluadas y comparadas las instituciones, horizontal y verticalmente, en cuanto al cumplimiento de valores responsables.

La orientación pretendida para el futuro trabajo a desarrollar se resume en la siguiente tabla:

Tabla 2. Propuesta de trabajo para cada uno de los ejes de actuación de las U&BS

<b>Eje de actuación</b>	<b>Línea de desarrollo del eje</b>	<b>Guías para la evaluación</b>
Formación de personas	Perspectiva externa: seguimiento de egresados. Perspectiva interna: normas o reglas de funcionamiento.	Gestión de asociaciones de antiguos alumnos. Existencia de códigos de conducta implícitos o explícitos. Actividades extraacadémicas: tipo y cantidad. Participación de colectivos universitarios en acciones comunitarias.
Formación de profesionales	Horizontalmente: las materias específicas. Verticalmente: los contenidos transversales en todas las materias.	Materias de RSC, ética, sostenibilidad o similares. Orientación de las prácticas. Declaración de contenidos subyacentes. Gestión de los conflictos docentes.
Investigación	Primer nivel: los resultados y el avance del conocimiento en ética, RSC y sostenibilidad. Segundo nivel: la gestión de la investigación y sus resultados.	Existencia de códigos éticos aplicados a la investigación. Autorregulación sobre el origen y el destino de los fondos financieros de investigación. Transparencia en el avance del conocimiento.
Como empresa	Dimensión interna: hacia lo	Gestión de derechos y patentes. Gestión de stakeholders.

que afecta. Memoria de sostenibilidad.  
Dimensión externa: hacia lo Instrumentos de RSC.  
que se ve afectado.

En el primer eje, Formación de personas, la valoración de la RSC puede ser realizada desde dos perspectivas. Desde un punto de vista externo, asumiendo una cierta responsabilidad sobre los egresados, mediante el seguimiento de sus proyectos personales y profesionales. Una adecuada organización de la información y una gestión eficaz por medio de asociaciones de postgraduados pueden ser herramientas para manejar los indicadores de evaluación y ejecución que se definan. Desde un punto de vista interno, la aplicación de normas o reglas de funcionamiento, que definan el marco para el desarrollo de actividades extraacadémicas o la posible acción social interna y externa propuesta a los estudiantes, pueden ser indicados a modo de ejemplo de desarrollo de este eje.

La base de responsabilidad de la Formación de profesionales se concreta sobre los conocimientos transmitidos a los alumnos a lo largo de su periodo formativo. Se puede valorar horizontalmente, considerando la oferta de materias específicas, y de forma vertical, teniendo en cuenta la orientación y el desarrollo de estos contenidos en las diferentes materias que conforman los planes de estudio (grado, postgrado y otras titulaciones). El número de créditos específicos, la descripción de contenidos, la consideración de parámetros éticos y de responsabilidad en las competencias y habilidades pretendidas en las diferentes materias, o la orientación de las prácticas docentes y empresariales, se ajustan a las líneas de propuestas para este eje.

La Investigación puede ser evaluada en dos niveles, que responden a dos cuestiones muy concretas: qué y porqué se investiga el primero y cómo el segundo. Ambos niveles pueden ofrecer datos sobre la perspectiva responsable de este eje. Pueden servir de guía de evaluación y ejecución la existencia de códigos éticos en este ámbito, explícitos o implícitos, internos, de la correspondiente institución, o externamente asumidos por el sector académico; la gestión del conocimiento desarrollado; los métodos de implantación e innovación; la transparencia y la difusión del avance.

Para el cuarto y último eje, las líneas de desarrollo propuestas coinciden con la orientación que se pretenda de la RSC, al igual que en cualquier organización. Se han destacado aquí las dimensiones internas y externas por estar esta clasificación orientada hacia “quién afecta” y “a quién afecta”, cuestión que se ha valorado como fundamental en el caso de las U&BS. De las guías para la evaluación se destaca la utilización de instrumentos de RSC, entre los que se quiere poner énfasis en la Memoria de sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI).

El GRI, organismo de gran influencia en la RSC y cuya propuesta de Memoria de sostenibilidad es internacionalmente conocida y utilizada, en su página web<sup>28</sup> ofrece una

---

<sup>28</sup> [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org), fecha de consulta: 20 de agosto de 2008.

amplia información entorno a su estructura, propuestas de trabajo, instrumentos de comunicación y usuarios de su modelo de memoria de sostenibilidad. Como cuestiones de interés para este trabajo, se señalan dos informaciones de dicha página web:

- Como ejemplo de entidades universitarias que registran su memoria de sostenibilidad en el GRI aparecen solamente dos: University of Hong Kong, China, y University of Florida, USA. En otros sectores o ámbitos, se ofrece esta misma información por medio de una amplia base de datos de usuarios.
- De las 359 memorias registradas en los meses transcurridos de 2008, referidas a 2007, ninguna, de ningún país, corresponde a una U&BS. España tiene una gran presencia en dicha lista (76 entidades que representan el 21,17% del total), destacando el sector financiero, con 25 entidades (el 32,89% del total de entidades españolas y el 6,96% del total de entidades, de cualquier sector, de cualquier país).

A modo de conclusión, se puede afirmar que desde las U&BS hay que asumir la responsabilidad que corresponde en la RSC, por lo que los académicos, docentes e investigadores, la propia institución y la sociedad en general, tienen una gran tarea por delante, pretendiendo este trabajo ofrecer una primera aproximación a la misma.



## 5. Bibliografía

- Agle, B.R., Mitchell, R.K., & Sonnenfeld, J.A. (1999): "Who matters to CEOs? An investigation of stakeholder attributes and salience, corporate performance, and CEO values". *Academy of Management Journal*, 42, 507-525.
- Alsop, R. (2003): "Right and wrong: Can business schools teach students to be virtuous?" *Wall Street Journal*, september, 9<sup>th</sup>.
- Aspen Institute (Initiative for Social Innovation through Business) (2002): Where will they lead? MBA student attitudes about business and society. New York. <http://aspeninstitute.org/isib/pdfs/sas.pdf>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2007.
- Baron, D.P. (2001): "Private Politics, Corporate Social Responsibility, and Integrated Strategy". *Journal of Economics & Management Strategy*, 10, 7–45.
- Bowen, H. R. (1953): *Social responsibilities of the businessman*. New York: Harper&Row.
- Brennan J.; Lebeau, Y. (2002): "The role of universities in the transformation of societies. An international research project" 15<sup>a</sup> Annual Conference Annual of CHER. September 2002. Vienna, Ostrich.
- Carroll, A. B. (1981): *Business and society: managing corporate social performance*. Boston: Little, Brown.
- Carroll, A. B. (1991): The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34, 39-48.
- Carroll, A. B. (1999): "Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct". *Business and Society*, 38(3), 268-295.
- Chritensen, L.J.; Peirce, E.; Hartman, L.P.; Hoffman, W.M.; Carrier, J. (2007): "Ethics, CSR, and Sustainability Education in the Financial Times Top 50 Global Business Schools: Baseline Data and Future Research Directions". *Journal of Business Ethics*. (73), 347–368.
- De la Cuesta González, M. (2004): El porqué de la responsabilidad social corporativa. *Boletín Económico de ICE*, nº 2813, pp. 45-58.
- De la Cuesta González, M; Rodríguez Duplá, L. (2004): Responsabilidad social corporativa. Salamanca, Universidad Pontificia de Salamanca.
- Descoings, R. (2006): "Universities, a social duty". *OECD Observer*. (255).May. pp. 24-25. España. Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (2006): Retrato de las PYME2007. [www.ipyme.org/NR/rdonlyres/D86BB6D9-EB28-4DFC-BCC7\\_F10F5008E787/0/Retrato2007.pdf](http://www.ipyme.org/NR/rdonlyres/D86BB6D9-EB28-4DFC-BCC7_F10F5008E787/0/Retrato2007.pdf). Fecha de consulta: 20 de agosto de 2008.
- Evans, F.J.; Robertson, J.W. (2003): Business school deans and business ethics". Association to Advance Collegiate Schools of Business (AACSB) Annual meeting. New Orleans.
- Ferrell y Peterson (2005): *Business Ethics: The new challenge for business schools and corporate leaders*. ME. Sharpe, Armonk. New York.
- Ghoshal, S. (2003): "B schools share the blame for Enron: Teaching brutal theories leads naturally to management brutality". *Business Ethics*, 17(3), 4.
- Gioia, D. A. (2002): "Business Education's Role in the Crisis of Confidence in Corporations". *Academy of Management Executive* 16(3), 142–144.

- Global Reporting Initiative (GRI): [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org). Fecha de consulta: 20 de agosto de 2008.
- Global University Network for Innovation (2006, 2007): Higher education in the world.
- Godfray, P.C.; Hatch, N.W. (2007): "Researching Corporate Social Responsibility: An agenda for the 21st century". *Journal of Business Ethics*. (70), 87-98.
- Hartman, L.; Hartman, E. (2005): "How to teach Ethics: Assumptions and arguments". *Journal of Business Ethics Education* (1), 165-212.
- Hosmer, L. T. (1985): "The other 338: Why a Majority of Our Schools of Business Administration do Not Offer a Course in Business Ethics". *Journal of Business Ethics*. (4), 17-22.
- Hosmer, L. T. (1999): "Somebody Out There Doesn't Like us: A Study of the Position and Respect of Business Ethics at Schools of Business Administration". *Journal of Business Ethics*. (22), 91-106.
- Kaemerle, K. (2003): "Sustainability Trends in Business Education". In *Business*. July/August 2003. pp. 23-24.
- Lozano, J.M. (2006): De la responsabilidad social de la empresa (RSE) a la empresa responsable y sostenible (ERS). *Papeles de economía española*, nº 108 págs 40-62. Madrid. FUNCAS.
- Margolis, J.D.; Walsh, J.P. (2001): "People and Profits: The search for a link between a company's social and financial performance". Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah, New Jersey.
- Matten, D.; Moon, J. (2004): "Corporate Social Responsibility Education in Europe". *Journal of Business Ethics*. (54), 323-337.
- Mitchell, R.; Agle, B.; Wood, D. (1997): "Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really count". *Academy of Management Review*, 22:853-886.
- Mitroff, I. (2004): An open letter to the deans and faculties of American business schools. [www.mitroff.net/documents/OpenLetterToDeans.pdf](http://www.mitroff.net/documents/OpenLetterToDeans.pdf). Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2007
- Muijen, H.S.C.A. (2004): "Corporate Social Responsibility Starts at University". *Journal of Business Ethics*, (53), 235-246.
- Rossouw, D. (2002): "Three approaches to teaching business ethics". *Teaching Business Ethics*, (6), 411-433.
- Sims, R. (2000): "Teaching Business Ethics: A case study of an ethics across the curriculum policy". *Teaching Business Ethics*, (6.4), November, 437-443.
- Sims, R.; Brinkmann, J. (2003): "Business Ethics Curriculum Design: Suggestions and Illustrations". *Teaching Business Ethics*, (7.1), February, 69-86.
- Stewart, T.A. (2006): "Corporate social responsibility: getting the logia right". *Harvard Business Review*, December, 14.
- Swanson, D.L (2005): "Business Ethics Education at Bay: Addressing a Crisis of Legitimacy". *Issues in Accounting Education*. 20 (3), 247-253.
- Swanson, D.L.; Frederick, W.C. (2005): "Denial and Leadership in Business Ethics Education", in Ferrell y Peterson (2005): *Business Ethics: The new challenge for business schools and corporate leaders*. ME. Sharpe, Armonk. New York. 222-240.

UNESCO (2005): *Towards Knowledge Societies*. Paris: UNESCO.

Van Damme, D. (2002): "Outlooks for the International Higher Education Community in Constructing the Global Knowledge Society". Global Forum UNESCO. Paris. October.

Wheeler, D.; Horvath, D.; Victor, P. (2001): "Graduate Learning for Business and Sustainability". *Journal of Business Administration and Policy Analysis*. 27–29, 167 –187.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: NUEVO ENFOQUE GERENCIAL EN  
LAS EMPRESAS VENEZOLANAS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

Mary Urdaneta

Alira Chirinos

Universidad del Zulia. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la  
Universidad del Zulia.

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: NUEVO ENFOQUE GERENCIAL EN LAS EMPRESAS  
VENEZOLANAS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avance de proyecto de investigación

**RESUMEN**

Este trabajo analizó la responsabilidad social como nuevo enfoque gerencial en las empresas venezolanas. El diseño de la investigación fue no experimental, de tipo descriptiva-analítica; se utilizaron como técnicas de recolección de información, la observación, revisión documental y la entrevista estructurada a través de un cuestionario. Los resultados de la investigación evidencian que las empresas venezolanas manejan un nuevo modelo gerencial con orientación social, encaminado a potenciar la responsabilidad social en las áreas de su influencia, integrándola a su estrategia empresarial, especialmente aquellas del sector público, atendiendo a las políticas del Estado. La responsabilidad social en Venezuela está dando sus primeros pasos pero con un gran potencial de desarrollo, ya que el Estado venezolano está sentando las bases para impulsar la conciencia y el compromiso social en todos los ámbitos a nivel nacional. Ciertamente no se puede olvidar que la responsabilidad social se evidencia con acciones voluntarias por parte de los entes económicos, no obstante, la realidad económica social de los países latinoamericanos obligan a los líderes que dirigen dichas naciones a definir políticas y estrategias que impulsen desde el Estado el desarrollo sostenible. Sin embargo, la mayoría de las empresas venezolanas carecen de mecanismos de gestión que permitan la adecuada administración de la responsabilidad social, por lo que se recomienda se diseñen los instrumentos de gestión que faciliten la elaboración de informes de responsabilidad social que incluyan memorias de sustentabilidad.

**PALABRAS CLAVE:** RESPONSABILIDAD SOCIAL, EMPRESAS VENEZOLANAS, STAKEHOLDERS,

## 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años ha aumentado el interés por la dimensión social de las actividades empresariales. Actualmente se detecta una tendencia hacia un modelo de empresa que se caracteriza por crear valor económico, medioambiental y social a corto y largo plazo contribuyendo de esta forma a la mejora de la calidad de vida en los grupos de su influencia. Las empresas que tienen un comportamiento socialmente responsable deberán diseñar estrategias y establecer procedimientos internos de gestión considerando no solo la dimensión económica de sus acciones, sino también lo social y medioambiental.

En la actualidad en Venezuela existen profundas transformaciones económicas, políticas y sociales que requieren ser ejecutadas con los más altos valores éticos y morales, y además que las empresas se aboquen al estudio de las decisiones y cómo éstas afectan a los grupos involucrados en la relación empresarial; aspectos que muchas veces suelen obviarse sin considerar que estas decisiones tienen una importancia clave sobre el valor de la empresa.

Sin duda la creación de valor es un reto actual para las empresas que tienen un compromiso con la sostenibilidad. En Venezuela existe un progresivo despertar a este compromiso de crear valor económico, social y ambiental desde la empresa pública y privada. Con el objetivo de dimensionar y caracterizar la responsabilidad social con nuevo enfoque gerencial en las empresas venezolanas el presente documento de carácter descriptivo analiza y registra la experiencia del sector petrolero y el sector farmacéutico en el estado Zulia- Venezuela.

Ciertamente ha existido una corriente de pensamiento que ha venido considerando que los objetivos sociales y económicos son incompatibles; es obvio que los programas de responsabilidad social empresarial en el corto plazo pueden generar disminuciones de rentabilidad, dado la inversión en distintos proyectos de mejoramiento comunitario; pero el alargamiento de la visión empresarial, permite a los entes corporativos sanos y sólidos, abandonar el cortoplacismo, para pensar en el mediano y el largo plazo. Y es allí, en el futuro mediato, cuando los “costos” en responsabilidad social se transforman en verdaderas “inversiones”. Por ello, independientemente de su naturaleza optativa, cada día, ser responsable se hace más imprescindible para asegurar la perdurabilidad de la empresa.

En la actualidad uno de los sectores que evidencia mayor compromiso social por parte del Estado venezolano es la industria petrolera. La empresa petrolera venezolana entre los años 2002 y 2003 se vio bajo una fuerte reestructuración, ocasionada en buena medida por la situación política enfrentada por Venezuela durante esos años. Durante el mes de Diciembre del año 2002 parte de los trabajadores de la industria petrolera venezolana (PDVSA) acataron un paro general indefinido de empresas, convocado por los partidos de oposición, la empresa privada y sectores de la sociedad civil, esto condujo a que la producción del crudo, así como las actividades de refinación (producción de gasolinas y derivados) cayeron en aproximadamente un 90 a 95 %. Una vez superado el conflicto petrolero durante los años 2004 y 2005 se produjeron otros cambios en la industria, orientando la empresa petrolera como impulsora de programas sociales y educativos para Venezuela, a su vez que apoya las actividades que desarrolla el gobierno venezolano hacia la mejora de las condiciones de vida de la población.

Ya en el año 2005 se anunció como una nueva estrategia del Estado, la migración de las transnacionales petroleras, donde el Estado venezolano con todos sus recursos en conjunto con dichas transnacionales pasan a ser empresas mixtas, transformándose Venezuela en la

operadora. Cabe enfatizar que estas empresas forman parte de la principal actividad económica del país, como lo es la producción de petróleo, contribuyendo al fortalecimiento de la economía. En este sentido, el Estado venezolano firmó con 17 empresas petroleras nacionales e internacionales la migración a empresas mixtas de los antiguos convenios operativos firmados en el marco de la apertura petrolera.

La figura de las empresas mixtas se fundamenta en el Artículo 12 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual establece que “los yacimientos de hidrocarburos, cualquiera que sea su naturaleza, existentes en el territorio nacional, bajo el lecho del mar territorial, en la zona económica exclusiva y en la plataforma continental, pertenecen a la República, son bienes del dominio público y por lo tanto, inalienables e imprescriptibles”. Esto significa que no se podrá transferir la propiedad de los yacimientos petroleros. Estos son propiedad de la República y las reservas son propiedad exclusiva del pueblo venezolano.

Además, las empresas mixtas responden a lo señalado en el Artículo 22 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos en el que se señala que las actividades de exploración y producción de petróleo y gas serán realizadas directamente por el Ejecutivo o por empresas de su exclusiva propiedad o por “empresas donde tenga el control de sus decisiones, por mantener una participación mayor de 50% del capital social”, es decir, que el Estado será siempre el dueño del negocio, lo cual le permitirá ejercer el control de cada compañía operadora (PDVSA,2008).

Con el nuevo paso de convenios operativos a empresas mixtas, el Estado venezolano ha potenciado la preocupación por los aspectos sociales, es así como las empresas mixtas son consideradas empresas con orientación social y con ellas se establece el control del Estado sobre el negocio petrolero. Estas empresas por estatuto, estarán obligadas a reinvertir un porcentaje de sus ingresos brutos al desarrollo de la región en donde operan.

Por otra parte, la industria farmacéutica cuya importancia clave radica en su contribución al logro de mejores condiciones de vida a la población mundial, por su misión per se, de conceder salud y preservar la vida, tiene una inmensa responsabilidad social la cual no puede manejarse en un nivel secundario.

La industria farmacéutica es cada vez más compleja, y enfrenta serios dilemas éticos en el desarrollo de sus productos, que le obligan a tener siempre presente su compromiso social. La industria farmacéutica venezolana destaca por la inexistencia de Investigación y desarrollo (I&D) de nuevas drogas, los pocos programas existentes no están orientados hacia objetivos industriales determinados, las posibles explicaciones giran en torno, al tiempo, dinero y esfuerzo que deben dedicar a tales actividades. Ésta industria tiene el compromiso de lograr mejores condiciones de vida para la población, a través de la reestructuración o preservación de la salud y alivio de los síntomas de muchos padecimientos, objetivo que sólo es posible con la existencia de programas de I&D e

innovación, lo que representa su gran responsabilidad social, lo cual la hace una actividad económica con características especiales muy propias.

Otro aspecto muy importante que destacar del sector, es lo referente a los precios de los medicamentos, que el consumidor se ve obligado a pagar sin alternativas, por su dependencia del recipe medico, privando una aparente óptica cortoplacista de muchos fabricantes de medicamentos, lo cual contradice la responsabilidad social inherente al ámbito de acción de la industria y el logro de mejores condiciones de vida para la población. Parece obvio que la industria farmacéutica venezolana ha olvidado su fin social y está enfocada sólo a los fines económicos.

Frente al dinamismo de la realidad económica, el panorama descrito tiende a complicarse, en la actualidad la industria farmacéutica venezolana ha sufrido importantes disminuciones en su mercado debido a las políticas de control de cambio que actualmente se aplica en país. La necesidad de fortalecer la industria de hacerla más eficiente se ha convertido en una necesidad inaplazable, por lo que se debe diseñar nuevas estrategias adaptadas al nuevo contexto económico mundial, sin olvidar su compromiso social, que le permita el manejo eficiente de los recursos, en especial en las áreas investigación y desarrollo, sin menoscabo de su responsabilidad social. Esto con el fin de maximizar la productividad, reducir costos y tomar las decisiones más ajustadas a los requerimientos del mercado.

Estos planteamientos motivan el interés para abordar la responsabilidad social como nuevo enfoque gerencial en las empresas objeto de estudio, sin perder de vista el contexto en el que se enmarca la realidad empresarial de los sectores de actividad económica seleccionados. En tal sentido, esta investigación analizó la responsabilidad social como nuevo enfoque gerencial en las empresas venezolanas, específicamente la industria petrolera y farmacéutica, esta investigación estuvo delimitada geográficamente al Estado Zulia,

## **2. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL**

El tema de la responsabilidad social atrajo poca atención en los años 60. Sin embargo, el movimiento activista de ese tiempo comenzó a examinar el singular objetivo de las empresas de negocios. Preocupándose por la discriminación a las mujeres y a las minorías y no existía legislación que regulara algunas de las actividades industriales que resultaban contaminantes para el ambiente (Urdaneta, 2008).

No obstante, en los años setenta, Friedman (1970) apuntaba “La responsabilidad social de la empresa es incrementar su beneficio”; básicamente, Friedman consideraba que la responsabilidad social de la empresa era incrementar el beneficio, atendiendo a la ley y la costumbre ética. Este enfoque netamente financiero, pone el acento en los accionistas y considera que los directivos deben actuar como agentes defendiendo exclusivamente los intereses de los accionistas de la empresa. En un primer momento se asumió este criterio, sin embargo, las nuevas realidades económicas, políticas y sociales han conducido a una definición más amplia de que se entiende por responsabilidad social.



Es así, como surge una postura contraria que sostiene que ser socialmente responsable no tiene porque ser incompatible con la creación de valor; ya que la responsabilidad social es la preocupación de los negocios, por el bienestar de la sociedad en su conjunto. Supone un conjunto de obligaciones que están más allá de las establecidas por la ley. En esta definición conviene destacar dos puntos en particular: en primer lugar que la responsabilidad social es voluntaria. Las acciones benéficas impuestas por la ley, como el control sanitario de fábricas, que contaminan al aire y al agua no son voluntarias. En segundo lugar que las obligaciones de la responsabilidad social son muy amplias. Rebasan el solo marco de los accionistas de una empresa, pues tiene que ver también con los trabajadores, proveedores, consumidores y comunidades (Gitman, 1995), por supuesto sin cuestionar la primacía de los intereses de los propietarios.

Estas dos posiciones son contrastantes respecto a cuales deben ser los principios que deben guiar la responsabilidad social. Por un lado la responsabilidad social de los gerentes se limita a la maximización del valor presente de la empresa y aumentar las utilidades, es decir, ser eficiente y rentable, sin embargo, la responsabilidad de buscar utilidades es limitada, debido a que existen ciertas consideraciones éticas, que deben ser acatadas no como consideraciones optativas, sino obligatorias, es decir, que las empresas no deben actuar en contradicción con un conjunto mínimo de principios universales. Expresa Gismera y Vaquero (2000) las empresas no sólo tienen deberes con sus accionistas, sino con toda la sociedad y no se puede decir que tenga un único objetivo (incrementar los beneficios), sino muchos a los que hacer frente.

Ahora bien, según concepciones más recientes la responsabilidad social empresarial es una filosofía y una forma de gestión orientada al logro de los objetivos de las empresas en sus dimensiones económica, social y ambiental tanto en el ámbito interno como externo. (Venamcham 2008). Ello implica una actuación conciente de respecto a la gente y al ambiente comprometido con el desarrollo de sus colaboradores las comunidades donde opera y la sociedad en general.

Esta concepción denota un sentido estratégico por cuanto está vinculada a la competitividad al incluir el manejo de asuntos relevantes para el negocio como lo son las relaciones con los diferentes grupos de interés, la gestión de recursos humanos y del ambiente, el desarrollo de proveedores entre otros.

La responsabilidad social es un concepto complejo que comprende diversos componentes: ética empresarial, calidad de vida laboral, medio ambiente, compromiso con la comunidad, marketing responsable, entre otros; que comprende las prácticas de una empresa respecto a los grupos de interés tales como clientes, competidores, gobierno, empleados, accionistas y acreedores. Es percibida de forma diferente entre industrias y de una empresa a otra, ya que no hay una norma específica a seguir; los directivos y gerentes piensan en forma diferente cuando se trata de conductas socialmente responsable. Algunos consideran la responsabilidad social como una obligación, mientras que otros la perciben como una

situación reactiva, e incluso a quienes consideran que la posición más apropiada con respecto a la responsabilidad social debe ser una conducta proactiva (Ivancevich y Otros., 1997).

### **3. LOS GRUPOS IMPLICADOS EN LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL: LOS “STAKEHOLDERS”**

Éste es un enfoque complementario que permite avanzar sobre el sentido de la responsabilidad social de la empresa, concretando los grupos que están afectados por la actividad y con los cuales mantiene de algún modo relaciones (Urdaneta, 2008).

También en este caso, según Camacho (2002), ha servido como punto de partida la teoría de Milton Friedman. En efecto estos grupos afectados por la acción empresarial han sido denominados los “Stakeholders”, para contraponerlo a los “Stockholders”. Estos últimos son los propietarios del capital, aquéllos ante quienes únicamente los directivos deberían sentirse responsables según el enfoque de Friedman. El cambio de los *Stockholders* a los *Stakeholders* supone ampliar el abanico de grupos ante los cuales la empresa es responsable.

Literalmente el término *Stakeholders* podría ser traducido por “El depositario de una apuesta”, por alguien que tiene “interés” en que el juego se lleve a efecto, porque, de alguna manera algo siempre gana (Argandoña y Otros, 1997). Es evidente que los primeros “depositarios” interesados en la buena marcha de la empresa son y fueron, tradicionalmente sus accionistas e inversores, es decir, los que han arriesgado sus recursos. Sin embargo, en un modelo ampliado de las organizaciones es necesario ver a los otros miembros involucrados, como si también tuvieran intereses (de hecho los tienen) más o menos similares a los accionistas, auténticos promotores de la edificación empresarial.

Es importante aclarar lo que traduce el concepto *Stakeholders*, que desde su primera aparición, ha sufrido una interesante evolución, en las obras de ética empresarial, según lo señala Camacho (2002), en su origen significó aquellas personas o grupos con los que la empresa esta implicada, esto aunque significaba un gran avance en la ética empresarial tenía una limitación importante: se consideraban los grupos que podían ser afectados por la empresa, pero que al mismo tiempo eran capaces de afectar también sus resultados económicos; omitiendo aquellos grupos afectados incapaces de hacer llegar su reivindicación a la empresa.

Todo esto ha representado una evolución sobre la responsabilidad social de la empresa ampliando su campo hacia aquéllos que están implicados con la empresa, tanto si pueden influir sobre ella como si no. Esta consideración no excluye la responsabilidad que la empresa tiene con sus propietarios. La obtención de beneficios es además, un indicador de buena salud económica: Indica que la empresa es económicamente viable y por tanto puede hacer frente a sus compromisos no sólo de los accionistas, sino también de los grupos de interés.

Es necesario enumerar a todos aquellos grupos que merecen la consideración de *Stakeholders*, una vez reconocida la responsabilidad que se tiene con los accionistas. En este sentido, Camacho (2003) reconoce: trabajadores, consumidores, competidores, administración pública, entorno geográfico y humano más inmediato, y medio ambiente.

Por otra parte, Cortina (2003) coincide con el autor en los mismos grupos de interés, diferenciando los grupos en virtud de su carácter interno y externo, distinguiendo en cada caso sus intereses, a los cuales denomina dimensiones de la voluntad empresarial y se representan esquemáticamente en el cuadro 1. De estos grupos de intereses surgen una serie de cuestiones cuya resolución implica directa o indirectamente una perspectiva ética. Es decir, cada uno de los *Stakeholders* en su relación con la empresa es fuente de problemas éticos, en una interminable sucesión de casos.

Ambos autores reconocen la existencia de los grupos de influencia de las empresas y coinciden en el hecho de que a todos les interesa en mayor o menor medida, que la dinámica empresarial sea vigorosa porque un factor importante para la economía como lo es el Producto Interno Bruto por ejemplo, depende de ello y muchas conquistas de tipo social serían imposibles de financiar sin este prerrequisito.

La riqueza de instituciones que proporciona el enfoque *stakeholders* lleva a un modelo de empresa de base ampliada y abre la puerta a una reflexión seria sobre los aspectos éticos que deben guiar la gestión empresarial. Por otra parte, es importante reconocer la posibilidad del conflicto de intereses; en efecto los intereses de los distintos *Stakeholders*, aunque sean en sí legítimos no siempre son compatibles. La verdadera tarea de la ética empresarial y particularmente de la gestión de responsabilidad social, es poner en marcha procedimientos que permitan resolver tales conflictos de manera habitual (Camacho, 2003).

**Cuadro 1: Dimensiones de la voluntad ética**

<b>GRUPOS</b>	<b>INTERESES</b>
<b><i>Internos</i></b>	
Socios y accionistas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beneficio e incremento del valor de la empresa</li> <li>• Rentabilidad y liquidez de la inversión</li> <li>• Transparencia de las operaciones y proyectos</li> <li>• Participación y control de gestión</li> </ul>
Directivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Poder de decisión y control: capacidad de gestión</li> <li>• Influencia, prestigio e ingresos</li> <li>• Desarrollo de las ideas y capacidades propias</li> <li>• Maximizar el valor de la empresa</li> </ul>
Trabajadores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Salario, prestaciones, seguridad, higiene y salud laboral</li> <li>• Seguridad en el puesto de trabajo</li> <li>• Promoción profesional y humana</li> <li>• Capacidad de interlocutor: participación</li> </ul>
<b><i>Externos</i></b>	

Clientes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Calidad y justa relación calidad-precio</li> <li>• Información veraz y clara sobre los productos y servicios</li> <li>• Garantías de integridad, seguridad y salud de los consumidores, usuarios y clientes</li> <li>• Servicio posventa</li> </ul>
Proveedores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación de los principios de libre mercado</li> <li>• Capacidad de pago</li> <li>• Información clara de las posibilidades comerciales</li> <li>• Respeto de las marcas y propiedad industrial</li> </ul>
Competidores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Respeto a las reglas de libre competencia</li> <li>• Reciprocidad de las relaciones</li> <li>• Cumplimiento de compromisos</li> <li>• Cooperación en las diferentes políticas empresariales</li> </ul>
Comunidad: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entorno</li> <li>• Estado</li> <li>• Sociedad general</li> </ul> en	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legales: obligaciones fiscales, cumplimiento de la legislación vigente</li> <li>• Sociales: contribuciones positivas al desarrollo económico y empleo. Colaboración activa con las instituciones sociales, culturales y científicas.</li> <li>• Respeto por los valores morales, tradicionales y religiosos</li> <li>• Medioambientales: cuidado, respeto y mejora del medio ambiente</li> </ul>

Fuente: Ética empresarial. Cortina (1996;134)

#### 4. ASPECTOS METODOLÓGICOS

El objetivo de esta investigación fue el estudio de la responsabilidad social como nuevo enfoque gerencial en las empresas venezolanas, específicamente la industria petrolera y la industria farmacéutica del estado Zulia. Para alcanzar los objetivos propuestos, fue necesario definir el tipo y diseño de investigación. El tipo de investigación que se utilizó fue descriptiva analítica y en atención al método la investigación se orientó hacia el diseño de campo. La población en la industria petrolera quedó constituida por las empresas del sector petrolero del Estado Zulia que migraron a empresas mixtas y se dedique a la explotación petrolera; y estuvo conformada por once (11) empresas, y la industria farmacéutica estuvo conformada por cuatro (04) empresas, por tanto no se consideró necesario aplicar las técnicas de muestreo, se desarrolló un censo u obtención de datos de todos los miembros del universo dado que su número es finito.

A fin de recopilar la información relativa al trabajo de investigación se utilizó la técnica de observación, la revisión documental y la entrevista estructurada tipo cuestionario dirigido a la gerencia de desarrollo social o sustentable, contenido de 30 ítems de preguntas dicotómicas y en escala tipo Likert. El tratamiento estadístico para el procesamiento de los datos se hizo utilizando la estadística descriptiva, dedicada a detallar y analizar grupo de datos, estos fueron representados en forma de frecuencias (Fr) y porcentajes (%), obteniendo tablas y gráficos de interés para el estudio. En el caso de las políticas y objetivos sociales reconocidos por la empresa, se agruparon por áreas.

## 5. INDUSTRIA PETROLERA

### 5.1 Lineamientos estratégicos de responsabilidad social en las empresas mixtas del sector petrolero del estado Zulia.

En este segmento se presentan las principales tendencias obtenidas a partir de la aplicación del instrumento, donde se describen los lineamientos estratégicos presentes en las empresas, en el marco de la responsabilidad social.

Las empresas mixtas del sector petrolero actúan bajo los lineamientos trazados en el Plan de Desarrollo Nacional y de acuerdo a las políticas, directrices, planes y estrategias para el sector de los hidrocarburos, dictadas por el Ministerio de Energía y Petróleo. En este sentido, se identificaron en las empresas analizadas las políticas y objetivos sociales que se muestran en el cuadro 2, los cuales se agruparon en función de las áreas que éstos atienden.

Todas las políticas y objetivos que en materia social han establecido las empresas atienden a los planes estratégicos del Estado Venezolano, orientados hacia la construcción de una nueva sociedad, con mayor conciencia social y se consideran como áreas prioritarias la educación y la salud en las comunidades. Las empresas del sector incluyen su compromiso social y política ambiental en su filosofía de gestión, además, manifiestan tener código de ética y que sus principios y valores están expresados en ellos.

Asimismo, en relación con los lineamientos estratégicos, respecto a la estructura organizativa, es importante destacar que las empresas del sector tienen una gerencia de desarrollo social, que garantiza el cumplimiento de los planes de acción en materia social. También, debido a la naturaleza del negocio petrolero las empresas tienen una gerencia de seguridad, higiene, ambiente y salud ocupacional, encargada de la gestión ambiental y la seguridad industrial de la empresa.

Otro aspecto que se considera al momento de evaluar la responsabilidad social, está referido al cumplimiento de la legislación que afecta a la actividad empresarial y a los distintos grupos involucrados. Sin olvidar que la responsabilidad social va más allá del cumplimiento de las leyes, y que su característica principal es el hecho de que la responsabilidad social debe ser voluntaria, sin embargo, el cumplimiento de las leyes, puede considerarse como el primer paso o requisito mínimo, para una empresa que pretenda ser socialmente responsable. En este sentido, en cuanto al cumplimiento de la normativa legal, éste se abordó en dos dimensiones: la normativa legal obligatoria y la normativa de adhesión voluntaria. En Venezuela no existe una normativa específica de responsabilidad social que regule las actividades económicas, salvo las actividades que realizan en los medios de comunicación que están reguladas por la Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión, que no aplica para las empresas del sector.

**Cuadro 2. Políticas y objetivos sociales de las empresas mixtas**

ÁREA	POLÍTICAS	OBJETIVOS
EDUCACIÓN	Educación de calidad para todos	<ul style="list-style-type: none"><li>- Garantizar el acceso y permanencia al sistema educativo de las comunidades en las áreas de influencia</li><li>- Contribuir a la articulación del sistema educativo y el sistema de producción de bienes y servicios</li></ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Promover el desarrollo de obras que mejoren la estructura física de los planteles</li> <li>- Contribuir a la erradicación del analfabetismo</li> </ul>
SALUD	Salud y calidad de vida para todos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantizar la salud a sus empleados y familiares</li> <li>- Apoyar obras de salud pública privilegiando la mejora de la calidad de vidas de las comunidades en las áreas de influencia</li> </ul>
SEGURIDAD SOCIAL	Seguridad social universal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Proteger contra accidentes y enfermedades laborales a los trabajadores.</li> <li>- Apoyar en la consolidación del sistema nacional de viviendas, con el programa sustitución de rancho por viviendas</li> <li>- Cumplir con toda la legislación en materia de seguridad social</li> <li>- Contribuir en la mejora de los servicios de agua potable y saneamiento.</li> </ul>
AMBIENTE	Conservación del ambiente y los recursos naturales	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Promover programas de saneamiento ambiental y control de la contaminación</li> <li>- Promover programas de reciclado</li> <li>- Promover la participación de los empleados en los programas de saneamiento ambiental</li> </ul>
CULTURA Y DEPORTE	Universalizar la cultura y el deporte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Promover el desarrollo cultural en la organización</li> <li>- Apoyar a las comunidades en las actividades culturales</li> <li>- Promover las actividades deportivas en la organización</li> <li>- Desarrollar espacios culturales en las comunidades</li> <li>- Promover dentro de los proveedores el apoyo a proyectos para mejorar las instalaciones deportivas en las comunidades</li> </ul>
COMUNIDAD	Fortalecimiento de los vínculos con las comunidades en las áreas de influencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incentivar el desarrollo de redes sociales</li> <li>- Promover la formación académica de los consejos comunales</li> <li>- Estimular la contraloría social</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

Sin embargo, las leyes venezolanas desde la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela incluyen varios artículos donde se destaca la responsabilidad social, entre los que se encuentra el *Artículo 29* de la Constitución que expresa: “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y

provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad de crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza, mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”; este artículo regula el compromiso social de las empresas y el génesis de responsabilidad social empresarial en Venezuela.

Entonces, en cuanto a la normativa legal obligatoria, las empresas del sector manifestaron cumplir las siguientes leyes: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; Ley Orgánica de Hidrocarburos; Ley Orgánica del trabajo y sus leyes complementarias; Ley Orgánica de Ambiente y sus leyes complementarias; y Ley de Contrataciones Públicas; entre otras.

En relación a la normativa de adhesión voluntaria se les preguntó a las empresas si conocían la norma, si la implementaban o si tenían la intención de hacerlo. En tal sentido, destaca la norma internacional para la administración del ambiente ISO 14000, la cual conocen, pero hasta el momento no todas las empresas la han implementado, sin embargo, manifestaron tener la intención de hacerlo. La norma ISO 14000 establece las herramientas y sistemas enfocadas a los procesos de producción al interior de una empresa, y de los efectos o externalidades que de estos deriven al medio ambiente. Es importante que las empresas del sector se aboquen a aprovechar las herramientas que le establece la normativa a fin de tener un mayor control de su gestión ambiental y por ende de sus costos ambientales.

Existen otras regulaciones de adhesión voluntaria que no son consideradas por las empresas del sector, que revisten una gran importancia, ya que los socios de estas empresas son firmas transnacionales que se rigen por la normativa internacional, y tienen operaciones en distintos países a nivel mundial, entre estas normas se encuentra: Pacto Mundial de Naciones Unidas; Global Reporting Initiative (GRI); Libro Verde la Comunidad Económica Europea; Las directrices para empresas multinacionales de la OCDE; y AccountAbility 1000 (AA 1000), entre otras. Estas iniciativas institucionales son normas de adhesión voluntaria, se refieren a enfatizar el cumplimiento de la legislación vigente.

En el futuro habrá que elaborar en Venezuela, normas mínimas de aceptación generalizada, relativas a la responsabilidad social empresarial de adhesión voluntaria. Es importante que las empresas se aboquen al estudio y conocimiento de estas iniciativas, ya que establecen una serie de principios de aceptación universal que en un futuro no muy lejano permitirán la estandarización de algunas prácticas puntuales de responsabilidad social.

Por tanto, una adecuada gestión de la responsabilidad social implica considerar y atender las demandas planteadas por los diferentes grupos que mantengan alguna relación con la empresa. Además, es necesario que cuente con los mecanismos para poder evaluar de manera oportuna su gestión en materia social, ya que las acciones de responsabilidad social que se realicen de forma aislada y desordenada, sin sostenibilidad en el tiempo, tienen escasa relevancia y constituyen un verdadero gasto.

En este orden de ideas, se indagó en las empresas sobre los mecanismos que se utilizan para informar sobre la labor social y los instrumentos más utilizados son el balance social y

el informe de gestión. Es importante resaltar que las empresas no informan individualmente sobre la labor social, los informes se presentan ante el Ministerio de Energía y Minas y éste es el ente autorizado para consolidar la información e informar sobre los resultados obtenidos.

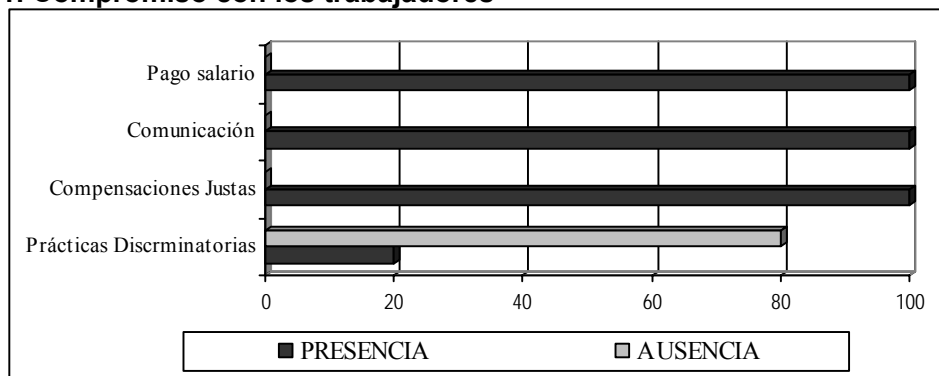
La responsabilidad social constituye un elemento condicionante, y también podría decirse que integrante, de la estrategia empresarial, tanto a nivel estratégico como a nivel táctico (Fernández, 2005). Las empresas del sector muestran importantes evidencias de haber integrado la responsabilidad social en la estrategia empresarial, sin embargo, es necesario examinar la actuación de la empresa frente a sus diversos stakeholders, y cuáles son los elementos que a nivel operativo evidencian prácticas de responsabilidad social, por tanto se examinaron los elementos de responsabilidad social presentes en la relación de las empresas con los distintos grupos en la actividad empresarial.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que existen importantes evidencias de presencia de la responsabilidad social a nivel estratégico en las empresas del sector, sin embargo, es necesario que la responsabilidad social se evidencie en la ejecución de la estrategia, es decir, a nivel operativo, porque de esta manera es que puede ser percibida por los grupos involucrados e influir en la relación de éstos con las empresas.

### 5.2 Elementos de responsabilidad social presentes en las empresas mixtas del sector petrolero.

Se ha evidenciado que desde el punto de vista estratégico, las empresas del sector han incorporado a su modelo gerencial la responsabilidad social como elemento fundamental que guía el desarrollo sustentable. En este segmento se describen los elementos de responsabilidad social identificados por las empresas mixtas del sector en su actuación con los grupos de interés interno y externo. Dentro de los grupos de interés interno se identificaron los empleados y accionistas. Al analizar el compromiso de las empresas ante sus trabajadores, resulta alentador observar (gráfico 1) que en las empresas del sector existe un verdadero compromiso con trabajadores, garantizando igual trato y oportunidad a sus empleados, proporcionando compensaciones justas, que mejoren la calidad de vida de sus empleados.

**Gráfico 1. Compromiso con los trabajadores**

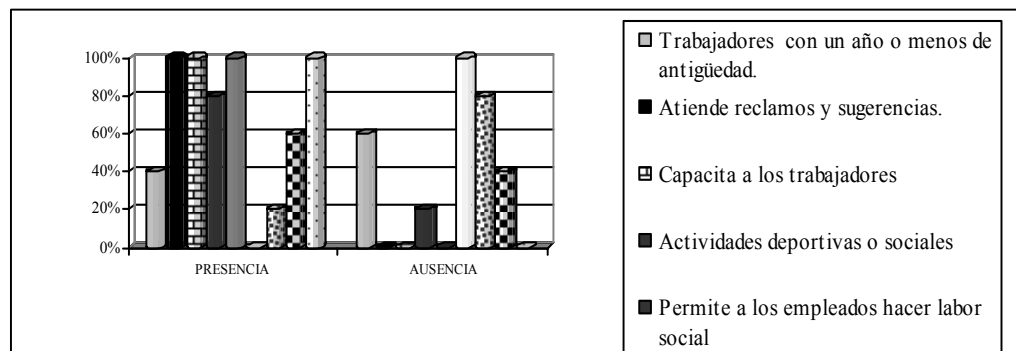


Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas



Además, con respecto a la relación de la empresas con sus empleados existen importantes evidencias de prácticas de responsabilidad social según se observa el gráfico 2, sin embargo, un grupo importante de empresas manifestaron que sus trabajadores tienen menos de un año de antigüedad, lo que es poco común en este tipo de empresas, no obstante, esta situación puede ser consecuencia de la reciente conversión a empresas mixtas y esto ha dado lugar a la reestructuración de la plantilla de trabajadores dentro de la industria, con la incorporación de nuevos personal en representación del Estado como socio mayoritario de esta empresas.

**Gráfico 2. Elementos de responsabilidad social. Empleados**



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

En los aspectos relacionados con la educación, capacitación y salubridad, las empresas evidencian cumplimiento, es decir, capacitan y están dispuestas a capacitar a sus trabajadores en las áreas de su interés y en el manejo de nuevos equipos y técnicas productivas. Lo que demuestra el interés de las empresas por mantener en sus instalaciones personal altamente capacitado y con un alto sentido de pertenecía. En cuanto al tema de salubridad y seguridad en el lugar de trabajo, los resultados muestran una realidad que pudo ser observada en las visitas a las empresas y consiste en que los trabajadores están debidamente instruidos y concientizados sobre la seguridad y salubridad en el lugar de trabajo. Además, los trabajadores son protegidos contra accidentes y enfermedades laborales.

Al estudiar los temas de motivación y participación en la organización, se buscó identificar aquellas políticas y actividades realizadas que produjeran a una mayor satisfacción del trabajador con su centro de trabajo más allá de su relación salarial, tales como: actividades sociales, de reconocimiento y comunicación con el trabajador, integración con la familia, entre otras. En este sentido, se observó un grupo de empresas que no evidencia actividades de integración familiar. En cuanto al tema de comunicación interna las empresas encuestadas difunden entre sus miembros sus políticas y estrategias a través de reuniones que son convocadas permanentemente.

En relación con el tema de reconocimiento, las empresas promueven y premian anualmente a sus trabajadores y un 20% hace reconocimiento público a los trabajadores promovidos; las empresas manifestaron que este tipo de reconocimiento es uno de los más apreciados por los trabajadores.

En relación con los accionistas, se observa un verdadero compromiso de las empresas, ya que evidencian atender debidamente las solicitudes realizadas por los mismos y le proporcionan información relevante. Las empresas, consideran que sus directivos ofrecen una gestión diligente y eficiente a fin de asegurar un rendimiento justo y competitivo a sus inversionistas. En este grupo se identificaron las siguientes prácticas de responsabilidad social:

- Protección de los intereses de los accionistas
- Mantener informados a los accionistas de los principales sucesos que afectan la empresa
- Atención oportuna de las solicitudes, sugerencias y reclamaciones de los accionistas.

Por otro lado, los elementos de responsabilidad social presentes con mayor fuerza en las empresas mixtas del sector petrolero en relación con los grupos de interés externo, entre los cuales se pueden identificar: las comunidades, proveedores, clientes, competidores, el Estado, el medio ambiente y la sociedad en general, se encontraron los siguientes:

En relación con las comunidades, las empresas se inclinan por apoyar primordialmente lo relacionado con la salud, educación y seguridad de las comunidades en su entorno, en concordancia con lo que establece El Plan Nacional de Desarrollo, en materia social. Se destinan recursos financieros y humanos para las actividades de integración con la comunidad y se promueve el desarrollo continuo de las mismas. En este sentido se detectaron los siguientes elementos:

- La principal causa social con la que contribuye es mejorar los niveles de salud, educación y seguridad de la comunidad.
- Atiende correctamente las obligaciones fiscales, efectuando las liquidaciones que correspondan, de acuerdo a las leyes vigentes, dado que declararon no haber recibido multas de ningún organismo oficial por incumplimiento de sus obligaciones, lo que atendiendo a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en los Artículos No. 133 y 316 referidos al pago de los impuestos y a la justa distribución de las cargas públicas respectivamente, coadyuva al Estado a elevar el nivel de vida de la población. Es decir, las empresas vía impuestos, contribuyen en forma indirecta a mejorar las condiciones del entorno y elevar la calidad de vida de la población.

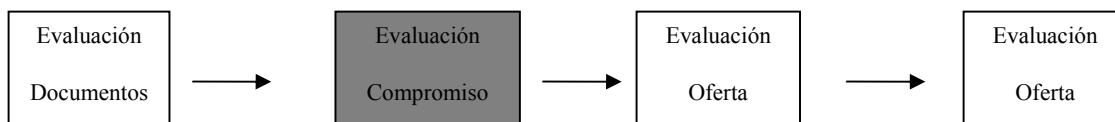
En relación con el medio ambiente, dada la naturaleza de las operaciones realizadas por las empresas se observa una participación importante en la preservación del ambiente; sin que ninguna de ellas ejerza liderazgo. Sin embargo, evidencian un alto compromiso en la preservación del ambiente, y entre otras razones destaca el hecho que estas empresas se rigen por los parámetros internacionales en materia ambiental. Actualmente desarrollan una metodología de evaluación del impacto ambiental de los combustibles y la explotación petrolera, para mantener una posición competitiva y atender los estándares de calidad de los derivados exigidos en los mercados de actuación, cuidando la preservación del medio ambiente. Entre los elementos más destacados se encuentran:

- Presencia de programas de preservación del ambiente tanto en los centros de explotación, como en las instalaciones de las empresas.
- Programas de protección ambiental y clasificación de desechos de oficina
- Destinación de recursos a la preservación ambiental
- Seguimiento del impacto ambiental producto de la exploración petrolera

Un grupo al cual las empresas del sector le han conferido una gran participación en el cumplimiento de las estrategias que en materia social se vienen desarrollando en la industria, es el grupo conformado por los proveedores. En este sector se han establecido políticas importantes orientadas a impulsar la participación de los proveedores en el desarrollo social. En relación con ellos se pueden describir los siguientes elementos de responsabilidad social presentes:

- Se involucra al proveedor en el desarrollo de actividades sociales de las empresas, aspecto que es novedoso en la legislación venezolana, donde el proveedor está obligado a incluir en su oferta de productos o servicios, el compromiso social que asume. La Ley de Contrataciones está vigente desde el 25 de marzo de 2008, y dentro de los aspectos más resaltantes de la Ley se señalan: El primero, que la normativa es un nuevo esquema cuya novedad más resaltante es el enfoque al desarrollo social y endógeno, establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. El segundo aspecto es que busca depurar el proceso de contrataciones a las empresas del sector petrolero y público en general, para que sea más rápido y pulcro y “controlar mucho más las adjudicaciones directas y tratar de minimizar las contrataciones de emergencia”; y como tercer tema está la regulación, señala detalladamente el proceso del cómo deben ser los contratos.
- Se promueve la participación de las cooperativas, consejos comunales y empresas de producción social (EPS). Desde el punto de vista social, el programa es punta de lanza para crear y fortalecer una conciencia social dentro del sector productivo venezolano. Al adherirse las empresas al programa, asumen voluntariamente una serie de compromisos sociales que pretenden coadyuvar a la instauración de nuevas formas de relación - sociales y morales- entre la empresa y la comunidad. Lo cual consolidaría la conducción de un nuevo paradigma y relaciones con las empresas y la comunidad.
- Las relaciones se inspiran en el respeto a las condiciones que cada parte impone.
- Los proveedores están comprometidos con los tiempos de entregas.
- Los proveedores brindan información actualizada sobre nuevos insumos.

Asimismo, dentro del proceso de contratación se privilegia la producción nacional según lo establece el Artículo 8 de la Ley de Contrataciones Públicas...” El órgano o ente contratante, debe garantizar en las contrataciones la inclusión de bienes y servicios producidos en el país con recursos provenientes del financiamiento público”... También, para la selección de la oferta se prefiere en la adquisición de bienes, la oferta que tenga mayor valor agregado nacional (Artículo 9, numeral 1). Del mismo modo, el proveedor de bienes y servicios deberá evidenciar una alta participación de recursos humanos nacionales, incluso en el nivel directivo. Las empresas mixtas del sector petrolero a fin de dar cumplimiento a la Ley de Contrataciones han establecido el siguiente procedimiento para la evaluación de las ofertas de bienes y servicios:



**Figura 1. Procedimiento evaluación de ofertas de los proveedores**

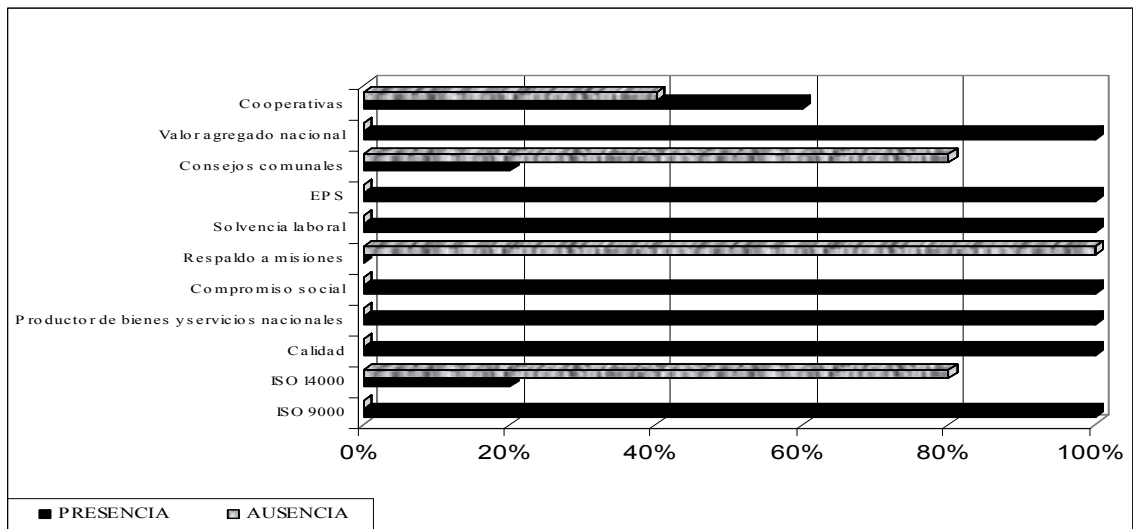
**Fuente: PDVSA (2008)**

Se puede observar en este procedimiento que después del cumplimiento de la normativa legal, el siguiente aspecto que tiene mayor importancia incluso sobre la oferta técnica y económica, es la evaluación del compromiso social. Todo este marco normativo que rige la

contratación de bienes y servicios en la industria petrolera apuntala el compromiso social empresarial y abona el camino hacia una nueva estructura socioeconómica.

En este orden de ideas, se indagó sobre los factores que consideran las empresas al momento de comprar o contratar un servicio, los resultados se muestran en el gráfico 4, donde se observa que se da cumplimiento a la Ley de Contrataciones Públicas, además, entre otros requisitos se solicita la certificación ISO 9000 y solo el 20% de las empresas solicitan a los proveedores la certificación de ambiente ISO14000. Otro aspecto resaltante es el hecho que no se considera el respaldo a las misiones sociales, se puede inferir que no se considera el respaldo a las misiones porque este aspecto está incluido dentro de lo que es el factor de compromiso social que se evalúa. Asimismo, se privilegia el hecho de ser empresa de producción social (EPS) y se consideran también en menor proporción la condición de consejos comunales y cooperativas.

**Gráfico 4. Factores que se consideran al momento de comprar o contratar bienes y servicios**



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

Estos resultados atienden al cumplimiento del Decreto 4998 del 17 de noviembre de 2006, donde se establecen medidas temporales para la promoción y desarrollo de las pequeñas y medianas industrias (PYMIS), cooperativas y otras formas asociativas, productoras de bienes, prestadoras de servicios y ejecutoras de obras, ubicadas en el país.

Los proveedores son un elemento clave en la cadena de comercialización, mantener excelentes relaciones como se evidencia garantiza en gran medida el éxito del negocio (Urdaneta, 2005).

En relación con los competidores, existen pocas evidencias de responsabilidad social; no obstante, se puede señalar que existen asociaciones empresariales como la cámara petrolera venezolana cuyo objetivo se centran en el estudio, promoción, defensa y protección de las actividades privadas relacionadas con el campo de los hidrocarburos en todos sus aspectos desde la prospección hasta la comercialización, los cuales se ven reflejados en:

- El incremento de la participación del sector petrolero privado nacional en el marco del plan de negocios de la industria petrolera.
- El aumento gradual de la competitividad del sector.

- La expansión del radio de acción del sector hacia las áreas medulares y no medulares de la actividad petrolera.

Y además, se plantea como objetivos básicos en el marco del Plan de desarrollo Nacional:

- Promover la utilización de bienes y servicios producidos en el país, en el marco de una competencia leal a todos los niveles y en todas las instancias.
- Fomentar, defender y apoyar el crecimiento de sus afiliados en el ámbito nacional e internacional.

En este sentido, se identificó en relación con los clientes los siguientes elementos:

- Existencia de programas de investigación y desarrollo.
- Fomento de la calidad y respeto por las especificaciones del cliente.
- Se destinan recursos financieros a la optimización de procesos para brindar un mejor producto

Por último se indagó sobre los elementos presentes en la relación con el Estado, siendo la responsabilidad social un pilar para el desarrollo sustentable, el Estado en estas empresas ha tenido una participación activa para potenciar el desarrollo social, inicialmente con el convenio de conversión a empresas mixtas, siguiendo con los planes estratégicos de la nación y finalmente con la normativa que apuntala el desarrollo de la responsabilidad en las empresas del sector.

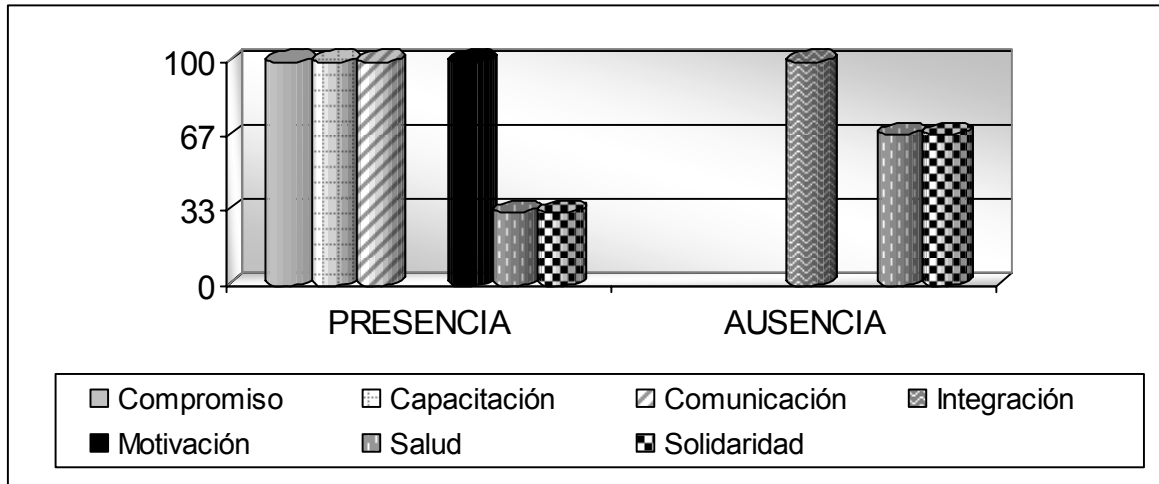
## **6. INDUSTRIA FARMACÉUTICA**

### **6.1 Lineamientos estratégicos de responsabilidad social en las empresas mixtas del sector petrolero del estado Zulia**

Desde el punto de vista estratégico las empresas evidencian un alto compromiso con los grupos de interés tanto externo como interno, las relaciones comerciales están marcadas por la cooperación y el respeto entre los actores de dichas relaciones. En cuanto al compromiso con sus trabajadores según los datos resumidos en el gráfico No. 05, se observó que en las empresas del sector existe un verdadero compromiso con trabajadores, evitando las prácticas discriminatorias, garantizando igual trato y oportunidad a sus empleados, proporcionando compensaciones justas, que mejoren la calidad de vida de sus empleados. Las empresas encuestadas mantienen una comunicación con sus empleados y comparte con ellos información dentro de los límites legales y de los condicionamientos de la competencia. Es importante destacar que de los resultados obtenidos se puede inferir que las empresas del sector han entendido la importancia del recurso humano para el desarrollo exitoso de las actividades empresariales. En los aspectos relacionados con la educación, capacitación y salubridad, las empresas capacitan y están dispuestas a capacitar a sus trabajadores en las áreas de su interés y en el manejo de nuevos equipos y técnicas productivas; lo que demuestra el interés de las empresas mantener en sus instalaciones personal altamente capacitado y con un alto sentido de pertenecía.

En cuanto al tema de salubridad y seguridad en el lugar de trabajo, los resultados muestran una realidad que pudo ser observada en las visitas a las empresas y consiste en que los trabajadores están debidamente instruidos y concientizados sobre la seguridad y salubridad en el lugar de trabajo. Además son protegidos contra accidentes y enfermedades laborales.

**Gráfico No. 5 Elementos de Responsabilidad Social. Grupo de Interés interno. Empleados.**



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

Al estudiar los temas de motivación y participación en la organización, se buscaba identificar aquellas políticas y actividades realizadas que llevaran a una mayor satisfacción del trabajador con su centro de trabajo más allá de su relación salarial, actividades sociales, de reconocimiento y comunicación con el trabajador, integración con la familia del trabajador, entre otras. En cuanto al tema de comunicación interna las empresas encuestadas difunden entre sus miembros sus políticas y estrategias a través de reuniones que son convocadas permanentemente.

Las empresas transmiten su compromiso social en forma implícita, a través de la cultura corporativa. Estos métodos en ocasiones pueden ser más importantes que los explícitos. Es decir, que la ética se transmite no sólo a través de los códigos de ética, sino también a través de declaraciones escritas donde se plasme el compromiso de la empresa con sus actuaciones.

En relación con los valores identificados por las empresas destacan los valores de carácter permanentes, es decir, aquellos que trascienden cualquier condición temporal y actúan como un eje para garantizar la esencia humana. Tal es el caso del respeto, la responsabilidad, la honestidad, el compromiso que son los medios operativos para alcanzar los valores finales, identificados principalmente como la calidad y la excelencia, entre otros. Estos valores se asocian con aquellas convicciones organizacionales que reflejan el perfil definidor de una cultura organizacional. Están referidos a las conductas determinantes que hace a una organización diferente de otra.

En tanto al identificar los principios de las empresas, estos se encuentran conectados con los valores identificados, donde destaca el respeto a la dignidad e integridad de los trabajadores, a sus clientes y a sus proveedores.

La industria farmacéutica en la región, carece de programas formales de responsabilidad social, sin embargo demuestra un verdadero compromiso con los grupos internos y externos con quienes mantiene relaciones. Lo que revela que la cultura de una empresa se

determina más por los valores que se viven, que por las leyes que se establecen y se cumplen.

### **6.2 Elementos de responsabilidad social presentes en la industria farmacéutica**

Las empresas existen y se desarrollan en un contexto social determinado, por tanto hay muchos grupos interesados en la dinámica del proceso en cuestión. Las empresas tratan de equilibrar los intereses razonables de aquellos involucrados en el proceso. Al describir los elementos de responsabilidad social presentes con mayor fuerza en la industria farmacéutica con relación a los grupos de interés internos se puntualizaron los siguientes:

#### **Empleados:**

- Niveles de remuneración justas
- Respeto hacia el individuo, no discriminación de raza, color, creencia en la aplicación de las políticas.
- Condiciones de trabajo seguras y saludables
- Capacitación y adiestramiento
- Promoción y reconocimiento
- Propiciar la comunicación interna y el manejo de la información

#### **Socios y Accionistas:**

- Protección de los intereses de los accionistas
- Mantener informados a los accionistas de los principales sucesos que afectan la empresa
- Atención oportuna de las solicitudes, sugerencias y reclamaciones de los accionistas.

En cuanto a los elementos de responsabilidad social presentes con mayor fuerza en la industria farmacéutica en relación con los grupos de interés externos son los siguientes:

#### **Comunidad**

Las relaciones empresa-comunidad son tanto más importantes cuanto mayor sea la situación de mutua relación. En tal sentido se reconocen los siguientes elementos de responsabilidad social presente en la industria con relación a este grupo:

- La principal causa social con la que contribuye es mejorar los niveles de salud, educación y seguridad de la comunidad.
- Atiende correctamente las obligaciones fiscales, efectuando las liquidaciones que correspondan, de acuerdo a las leyes vigentes.

#### **Medio ambiente:**

La empresa tiene la obligación de mantener el equilibrio ecológico y el resguardo del medio ambiente. En este sentido se observó poca participación de la industria en el compromiso de potenciar una ecología social de trabajo.

#### **Proveedores:**

- Las relaciones se inspiran en el respeto a las condiciones que cada parte impone
- Los proveedores están comprometidos con los tiempos de entregas
- Los proveedores brindan información actualizada sobre nuevos insumos

#### **Competidores:**

La lícita competencia contribuye a garantizar la calidad de los productos y su justa relación con los precios del mercado. Por tanto favorecer las actividades económicas en lícita competencia será garantía de mayor justicia en la comercialización de los productos y de

mayor transparencia en la actividad económica en general. Sin embargo en referencia a este grupo, no se evidencia la influencia de algunos elementos de responsabilidad social en la industria, ya que el sector se muestra poco integrado con sus competidores.

#### Clientes:

Sin clientes una empresa no puede sobrevivir, la empresa deberá adoptar una actitud de colaboración cuidando que las relaciones mutuas sean de servicio y confianza. En relación con este grupo se pueden identificar los siguientes elementos:

- Calidad y respeto por las especificaciones del cliente
- Servicio Post venta adecuado al tipo de producto
- Optimización de procesos para brindar un mejor servicio
- Financiamiento a corto plazo

#### Estado:

Siendo la responsabilidad social un pilar para el desarrollo sustentable el Estado brinda poco incentivo para el desarrollo de programas sociales en las comunidades y no establecen según se desprenden de los resultados obtenidos oportunidades de formalizar alianzas estratégicas que permitan el desarrollo de programas en beneficio de las comunidades y la sociedad en general. El único elemento de responsabilidad social que se identifica en la industrial, según los resultados obtenido es el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas del sector.

En la industria farmacéutica del estado Zulia existen evidencias importantes de presencia de elementos de responsabilidad social en cuanto a las relaciones con sus grupos de interés. Sin embargo en cuanto a la manera como se relaciona la empresa con su entorno se evidencia poca integración con las comunidades y la aplicación de una política de proyección social mixta, es decir, tiene estrategias definidas en algunos campos de acción, pero en otros depende de solicitudes de la comunidad o reglamentaciones gubernamentales para actuar. Otras relaciones que se notan debilitadas en cuanto a los elementos de responsabilidad social son las referidas a los competidores y el Estado, no se evidencia en esta investigación presencia de elementos importante de responsabilidad social en esas relaciones. El probable que el deterioro que a sufrido el sector farmacéutico en al región en los últimos, de alguna manera haya debilitados las mismas.

Existe una dimensión primaria de la responsabilidad social que está referida al cumplimiento de la legislación laboral, tributaria, sanitaria y ambiental. La misión de cualquier empresa es desarrollar productos de calidad, atender bien a sus clientes y tener buenas relaciones con sus proveedores. Pero además, hay acciones de ayuda a la comunidad que entran en un campo netamente voluntario y que está en función del tamaño de cada empresa.

## **7. CONSIDERACIONES FINALES**

La responsabilidad social para las organizaciones empresariales significa básicamente asumir su esencia social, como conjunto de personas que interactúan en la sociedad, tanto desde punto de vista de su composición elemental como desde la óptica de miembro integrante de un sistema social, (Lizcano, 2003). Es así, como el ser humano encuentra su propio desarrollo en la interacción con los demás; por otra parte las organizaciones son unidades de la sociedad que interactúan y se desarrollan generando a su vez desarrollo de la sociedad en una relación simbiótica.



Esta investigación analizó la responsabilidad social como nuevo modelo gerencial en las empresas del sector petrolero y farmacéutico por considerar que estos sectores tienen un alto compromiso social, en el primer caso por ser el sector petrolero pilar del compromiso Zulia que evidencia al Estado venezolano y por tratarse de empresas que recientemente emigraron a empresas mixtas donde el accionista mayoritario es el Estado, lo que les ha llevado a cambiar sus estructuras organizativas y su filosofía de gestión; y el sector farmacéutico por ser unos de los sectores con más desarrollo a nivel mundial, la importancia clave de esta industria radica en su contribución al logro de mejores condiciones de vida a la población, teniendo una inmensa responsabilidad social la cual no puede manejarse a un nivel secundario.

Evidentemente la incorporación de los conceptos éticos, están revolucionando el mundo de los negocios, específicamente la responsabilidad social empresarial, una frase que tiene una enorme importancia ética en las empresas, debido a que la determinación de la responsabilidad, es el primer paso en la valoración moral de las acciones y la implicación social involucra a todos los grupos con los que ésta interactúa.

Las empresas de los sectores analizados transmiten su compromiso social de forma explícita a través de su filosofía de gestión y cultura corporativa. Igualmente, además evidencian mantener buenas relaciones con sus grupos de interés, principalmente con los empleados, accionistas, proveedores, y comunidades, donde resalta el compromiso social.

La teoría de los Stakeholders ha representado un avance significativo para salir de las posturas minimalistas que reduce la responsabilidad de la empresa a la obtención de beneficios, siendo los accionistas los únicos beneficiados. Frente a esta postura la teoría de los Stakeholders amplía el ámbito de responsabilidad de la empresa a otros grupos implicados en su buena marcha, concibiendo un nuevo concepto de empresa con base ampliada donde la empresa se le están demandando cada día más cosas y a los directivos exigiendo un “plus” gerencial, que atienda al largo y al corto plazo y a los objetivos financieros, al paso que se preocupan de los sociales, (Urdaneta, 2005).

Ahora bien, a pesar de que las empresas de los sectores analizados evidencian el manejo de un nuevo enfoque gerencial con orientación social, es decir, basado en potenciar la responsabilidad social, es necesario que se diseñen los mecanismos de gestión que permitirán la adecuada administración de la responsabilidad social, que va desde el diseño del plan de responsabilidad social hasta la elaboración de informes de gestión de responsabilidad social que incluyan memorias de sustentabilidad. Igualmente es preciso detallar todas las pautas y directrices que adopta la empresa para mejorar el buen gobierno corporativo y las medidas encaminadas a conseguir una óptima gestión en materia social.

La responsabilidad social en Venezuela está dando sus primeros pasos pero con un gran potencial de desarrollo, ya que el Estado venezolano está sentando las bases para impulsar la conciencia y el compromiso social en todos los ámbitos a nivel nacional. Ciertamente no se puede olvidar que la responsabilidad social se evidencia con acciones voluntarias por parte de los entes económicos. No obstante, la realidad económica social de los países latinoamericanos obligan a los líderes que dirigen dichas naciones a definir políticas y estrategias que impulsen desde el Estado el desarrollo sostenible.

## 8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARGANDOÑA, ANTONIO, CORTINA, ADELA. Y Otros. (1997) **Ética y empresa una visión multidisciplinar**. Fundación Argentaria.
- BENAVIDES, MARCELA Y GASTELUMENDI GUIDA. (2001). **Responsabilidad social empresarial: un compromiso necesario**. Universidad del Pacífico, Centro de investigación. Lima, Perú. Fuente: <http://www.iadb.org/etica>. (Consulta: 2003, Julio 31).
- CAMACHO, IDELFONSO. FERNÁNDEZ, JOSÉ Y MIRALLES, JOSEP. (2002). **Ética de la empresa**. RGM. Bilbao.
- CORTINA, ADELA. (2003). **Las virtudes cívicas de la RSE**. Ponencia presentada en el Seminario Internacional de responsabilidad social empresarial. Santiago de Chile, Chile. Fuente: <http://www.prohumana.cl>. (Consultada: 2003, Julio, 31).
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2000). Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453 de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas, viernes 24 de marzo de 2000
- FRIEDMAN, M. (1970). *The New York Times Magazine*, September 13, 1970.
- FERNÁNDEZ, ROBERTO. (2005). **Administración de la responsabilidad social corporativa**. Universidad de León. Madrid. España
- GISMERA, LURA Y VAQUERO MARIA. (2000). **La responsabilidad social de la empresa en España: la acción social**. Papeles de Ética, Economía y Dirección, No. 5, 2000. Fuente: <http://www.iadb.org/etica> (Consultada: 2003, Julio, 31).
- GITMAN, LAWRENCE Y MCDANIEL CARL. (1995). **El mundo de los negocios**. Industria editorial mexicana. México, México.
- IVANCEVICH, JOHN, LORENZI PETER Y SKINNER STEVEN. (1997). **Gestión Calidad y Competitividad**. Mc Graw Hill Interamericana, Madrid, España.
- JONES, AURA. (2001). **Hacia una mejor comprensión de la responsabilidad social corporativa**. Fuente: <http://www.iadb.org/etica> (Consulta: 2003, Junio, 15)
- LANTOS, G.P. (2001). **The boundaries of strategic corporate social responsibility**. Journal of consumer marketing, vol 18 No. 7.
- LEY ORGÁNICA DE HIDROCARBUROS. Publicada en Gaceta Oficial N° 37.323 de fecha 13 de noviembre de 2001. Decreto No. 1510 de noviembre de 2001.
- LEY DE CONTRATACIONES PÚBLICAS. Publicada en Gaceta Oficial N° 38.895 del 25 de marzo de 2008.

- LIBRO VERDE COMISIÓN DE COMUNIDAD EUROPEA (2001).
- LÍNEAS GENERALES DEL PLAN DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL DE LA NACIÓN 2001-2007. Fuente: [http://www.gobiernoenlinea.ve/gobierno\\_al\\_dia/docs/PlanDesarrolloEconomicoSocial2001-2007.pdf](http://www.gobiernoenlinea.ve/gobierno_al_dia/docs/PlanDesarrolloEconomicoSocial2001-2007.pdf). (Consultada, 2008, Mayo, 10)
- LIZCANO, JOSÉ. (2003). **Responsabilidad social corporativa y confianza**. Papeles de ética economía y dirección. No. 8, EBEN España
- PDVSA (2008). **Convenios operativos. Concesiones Disfrazadas**. Web en Línea. Fuente: [www. Pdvsa.com](http://www.Pdvsa.com) (consultada: 2008, Marzo)
- PDVSA (2008). **Empresas Mixtas: Soberanía Petrolera al Servicio del Pueblo**. Web en Línea. Fuente: [www. Pdvsa.com](http://www.Pdvsa.com) (consultada: 2008, Marzo)
- URDANETA, MARY. (2008). **La responsabilidad social en la industria farmacéutica del Estado Zulia**. Universidad del Zulia. Revista Venezolana de Gerencia. Año 13 No. 41. pp 49-72.
- URDANETA, MARY (2005). **La gestión financiera como evidencia de responsabilidad social en industria farmacéutica**. Tesis de grado, para optar por el título de Magíster en Gerencia de Empresas, mención: Gerencia Financiera. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.

Costos y Gestión sectoriales

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ESTUDIO DE LA CADENA DE VALOR APICOLA  
A TRAVES DEL ANALISIS DE FACTORES DE COSTOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Marcelo E. Medina Galván (Socio Activo IAPUCO)  
María Cecilia Bedascarrasbure (Socio Adherente IAPUCO)  
María José Salomón (Socio Adherente IAPUCO)**

Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de Tucumán

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ESTUDIO DE LA CADENA DE VALOR APICOLA  
A TRAVES DEL ANALISIS DE CAUSALES DE COSTOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

Durante las últimas décadas y en forma ininterrumpida, la apicultura argentina se ha expandido notablemente. En este sentido, Argentina tiene hoy un papel preponderante como primer exportador de miel y segundo/tercer productor mundial. Por otro lado, no obstante el mercado interno se reconoce muy poco desarrollado, se encuentra en pleno crecimiento por el cambio de las costumbres alimenticias del país.

Es posible afirmar que la cadena de la miel es una importante generadora de divisas y de empleo y con una estrategia adecuada y consensuada en poco tiempo la miel argentina puede mejorar su competitividad a nivel nacional y mundial. En este orden de cosas, y en miras a poder obtener una ventaja competitiva en la producción de miel, es necesario analizar la cadena de valor de la miel, cualitativa y cuantitativamente, para llegar a un análisis de costos que nos permita reconocer eslabones débiles y tomar medidas al respecto.

La presente investigación pretende llevar a cabo la primera parte de este proceso, por lo que se plantean los siguientes objetivos:

1. Descripción del Sector Apícola en Argentina.
2. Determinación de la Cadena de Valor de la Miel.
3. Estudio preliminar de los causales de costos de cada eslabón de dicha cadena de valor.
4. Análisis cualitativo de los causales de costos del eslabón Producción.

Este trabajo se realiza mediante una recopilación, análisis y relación de antecedentes bibliográficos, así como entrevistas no estructuradas a directivos, técnicos y representantes de organismos nacionales relacionados con el sector. El diseño metodológico que se propone, corresponde al tipo descriptivo.

El estudio se limita a entregar conclusiones sobre los causales de costos relacionados a los distintos eslabones en general y a los concernientes con la producción, en particular; todo esto como un trabajo previo al análisis cuantitativo de costos que complementa el actual.

**Palabras Claves:** Cadena de Valor – Causales de costos – Apicultura

## 1. Introducción

La apicultura nacional ha cobrado en la última década, una gran importancia a nivel mundial, tanto por los niveles de producción alcanzados como por la calidad de los productos obtenidos y la rápida reconversión del sector para adaptarse a los requerimientos del mercado. De esta manera, el mercado apícola argentino podría transformarse en la referencia internacional para establecer perspectivas y proyecciones en el contexto mundial, pero uno de los principales obstáculos que encuentra es la falta de herramientas elementales para poder gestionar. En este sentido, consideramos que, en miras a poder obtener una ventaja competitiva en la producción de miel, es necesario analizar la cadena de valor apícola, cualitativa y cuantitativamente, para llegar a un análisis de costos que nos permita reconocer eslabones débiles y tomar medidas al respecto.

El presente trabajo brinda un análisis cualitativo de esta cadena como un primer paso que dará lugar a futuras investigaciones con el objetivo de facilitar herramientas de gestión al sector apícola.

## 2. Cadena de Valor y Causales de costos

El concepto de cadena de valor introducido por Michael Porter, puede definirse como “el conjunto de actividades creadoras de valor desde las materias primas básicas hasta la eliminación del producto terminado por los consumidores finales”<sup>29</sup>. Esta cadena, al considerar todos los intercambios de valor de la industria e individualizar los diferentes eslabones, permite identificar costos incurridos y valores creados por la interrelación de dos o más eslabones así como analizar y entender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación.

El costo depende de muchos factores interrelacionados de forma compleja. Comprender la interrelación que opera en determinada situación es la mejor manera de explicar el comportamiento de los costos, con vías a controlarlos. En el análisis estratégico de costos, la cadena de valor es considerada una herramienta muy útil donde coexisten múltiples causales de costos que difieren a través de las actividades de valor y pueden estar dadas por opciones estructurales y habilidades de ejecución que configuran la posición competitiva de la empresa. “Los causales estructurales elegidos por la empresa impulsan el costo del producto. A su vez, los causales ejecucionales son decisivos para establecer la posición de costos de una empresa y dependen de las habilidades de la empresa y sus integrantes para ejecutar las actividades con éxito.”<sup>30</sup>

Las causales estructurales son:

- Escala: Cantidad de la inversión que se va a realizar en las áreas de fabricación, investigación y desarrollo y recursos de marketing
- Extensión: Grado de integración vertical. La integración horizontal está más relacionada con la escala

---

<sup>29</sup> (Hansen y Mowen, Administración de Costos, 2007)

<sup>30</sup> (Shank y Govindarajan, Gerencia Estratégica de Costos, 1995)

- Experiencia: Número de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que ahora esta haciendo de nuevo
- Tecnología: Métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valores de la empresa
- Complejidad: amplitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerán a los clientes

En cuanto a los causales estructurales, más no siempre es mejor; en cambio, en el caso de las causales de ejecución, el hecho de que haya más es mejor. La lista de las causales básicas de ejecución incluye, como mínimo las siguientes:

- Compromiso del grupo de trabajo (Participación) : el concepto de que la fuerza de trabajo se comprometa con el mejoramiento continuo
- Gerencia de calidad total: creencias y logros relativos a la calidad del producto y del proceso
- Utilización de la capacidad: dadas las elecciones de escala en la construcción de la planta.
- Eficiencia en la distribución de la planta: cuan eficiente es la distribución frente a las normas vigentes.
- Configuración del producto.
- Aprovechamiento de lazos existentes con los proveedores y/ o clientes a través de la cadena de valores de la empresa

Es por todo lo anterior que el análisis de la cadena de valor puede ser utilizado para tomar decisiones de tercerización, detectar posibilidades de integración hacia delante o hacia atrás, comprender el poder relativo de los proveedores y compradores a lo largo de toda la cadena, así como explotar los vínculos con dichos actores y realizar análisis de competencia.

### **3. Sector Apícola en Argentina**

Durante las últimas décadas y en forma ininterrumpida, la apicultura argentina se ha expandido notablemente, debido tanto al incremento de la demanda externa en mercados tradicionales y en nuevos nichos, como a la disminución en la cosecha de miel de los principales países productores. En este sentido, Argentina tiene hoy un papel preponderante como primer exportador de miel y segundo/tercer productor mundial. Por otro lado, no obstante el mercado interno se reconoce muy poco desarrollado, se encuentra en pleno crecimiento por el cambio de las costumbres alimenticias del país.<sup>31</sup>

Es importante destacar la capacidad regeneradora del tejido social de esta actividad, ya que brinda empleo a aproximadamente 60.000 personas y se basa en pequeños productores atomizados que generan en su conjunto divisas por 150 millones de dólares anuales.<sup>32</sup> Si bien este importe, a la fecha se compone casi exclusivamente de ingresos por exportaciones (entre el 90% y el 92% se exporta) bajo el formato de commodity; Argentina cuenta con un extraordinario potencial para satisfacer la creciente demanda internacional de productos diferenciados, pudiendo generar un incremento extra de entre un 15% al 30% en

---

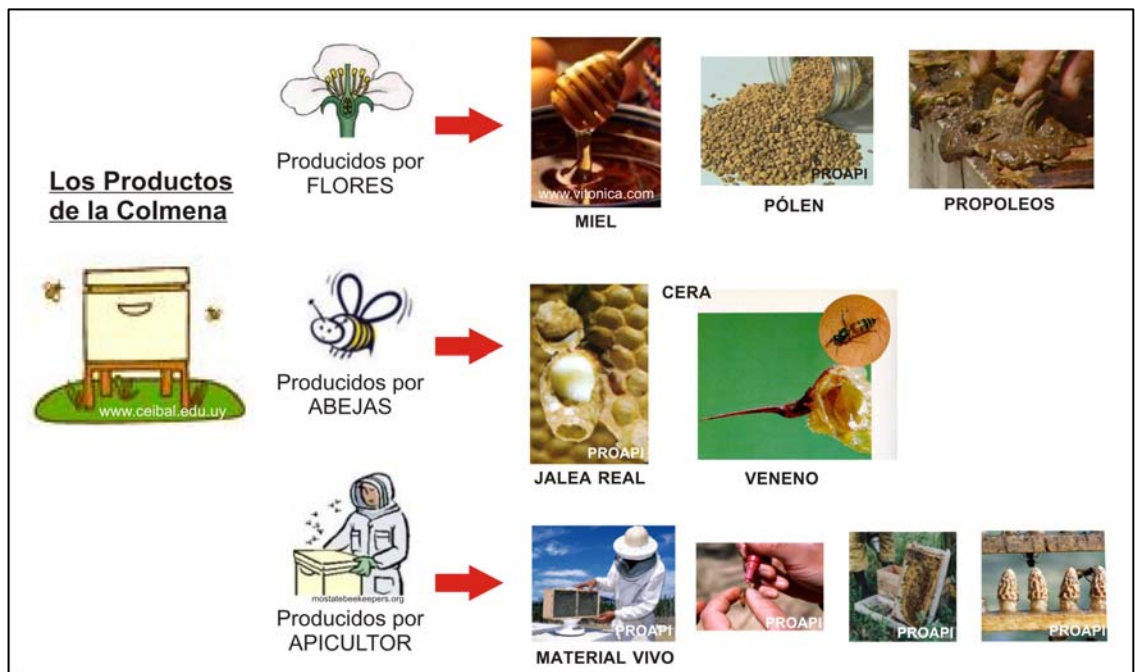
<sup>31</sup> (Nimo, Cadena de la Miel: Análisis del Sector, 2003, pág. 4)

<sup>32</sup> (Ibídem)

su cotización de venta. Respecto a esta nueva tendencia, el interés de los mercados se dirige a productos diferenciados por su calidad, origen botánico, geográfico, entre otras.

La producción primaria apícola engloba las tareas artesanales que el productor realiza para obtener los llamados productos de la colmena. “Podemos clasificar los productos de la colmena en tres grupos:

- I. Los que se basan en sustancias producidas por las flores u otras partes de la planta, que son recolectadas por las abejas y que luego sufren un proceso de transformación: miel, polen, propóleos.
- II. Los que son producidos por las propias abejas: cera, jalea real, veneno.
- III. Los que produce el apicultor a partir de la colonia (celdas reales, reinas, núcleos, paquetes de abejas), que se agrupan en lo que generalmente se denomina Material Vivo.”<sup>33</sup>



Las diferencias y potencialidades presentes en los distintos productos que se obtienen de la actividad apícola hacen imposible un estudio en conjunto, por lo que en el presente análisis, nos concentraremos en la miel, como el producto apícola explotado casi exclusivamente en nuestro país hasta el momento.

#### 4. Cadena de Valor de la Miel

Como se dijo anteriormente, es interesante incluir en el análisis de cadena de valor, el sistema de valor donde la cadena de una empresa-actividad está incrustada en un campo de actividades más grande. Así podemos mencionar la cadena de valor de los proveedores que no solo crean y entregan insumos a la empresa, sino que pueden influir en el desempeño de

<sup>33</sup> (Dini, Apuntes del Plan de Capacitación del Programa de Desarrollo apícola del NOA, 2007, pág. 52)



la empresa de muchas maneras, como ser los tiempos de entrega y la calidad de los insumos sanitarios, en el caso de la miel. Por otra parte podemos mencionar las cadenas de valor de los canales de distribución de los productos que desempeñan actividades adicionales que afectan al comprador, así como influyen en las actividades de la empresa. El producto en sí puede ser la cadena de valor del comprador.

En definitiva, para poder obtener una ventaja competitiva en la producción de miel, es necesario no solo observar la cadena de valor de la miel sino insertarla en una cadena de valor mucho más amplia, donde los proveedores, los canales de distribución y los clientes, forman parte de la misma. En el caso de los productos apícolas, agregamos un importante eslabón al inicio de la cadena que afecta directamente al siguiente, el eslabón de Investigación y Desarrollo (I+D).



### **Eslabón de Investigación y Desarrollo**

En la actividad apícola las actividades de investigación y desarrollo cobran una vital importancia, constituyendo un eslabón en la cadena. La apicultura tanto en su contenido teórico como práctico, despierta una curiosidad sin fronteras y a veces se ve restringida por la falta del conocimiento en el manejo de instrumentos adecuados para favorecer al desarrollo de la ciencia que es cada vez más dinámica. En la práctica diaria de esta actividad se experimenta la necesidad de crear y ejecutar nuevas acciones a fin de mejorar la técnica apícola. La apicultura tiene la particularidad de ser dinámica como toda actividad que se adapta a un tiempo y a un espacio determinado y a diversas circunstancias ecológicas bajo condiciones singulares; requiere por lo tanto, del aporte objetivo y científico para su perfeccionamiento. Siendo una actividad productiva, demanda de nuevas técnicas de manejo de las abejas, de formas alternativas del uso racional de los recursos, de diversas opciones metodológicas para la crianza de reinas, estudios y avances en la genética, sanidad, etc. El objetivo de la Investigación y del Desarrollo (I+D) en el Sector Apícola es investigar, sobre temas, hechos o fenómenos específicos para establecer las causas y los efectos en un determinado tiempo y espacio.

No obstante este trabajo pretende darle a este eslabón una importancia preponderante como “proveedor” de la Producción Primaria, es válido precisar que estos procesos se encuentran presentes con diversa intensidad en cada eslabón de la cadena, y no estrictamente al inicio de la misma, pues la experiencia adquirida por los actores de los distintos procesos y los avances tecnológicos provocan un mejoramiento continuo en las distintas actividades. Por lo anterior, puede ser factible ubicarlos como componentes de cada eslabón.

En el Sector Apícola Argentino son múltiples los actores que realizan la actividad de investigación y desarrollo. Entre ellos podemos mencionar:

- El Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, INTA, a través de Proyectos Nacionales de Investigación apícola.
- Las Universidad y/o Centros de Investigación Apícola, a través de Proyectos Regionales de Investigación en la temática.
- Además existen laboratorios privados que realizan investigación en orden a mejorar sus productos.

#### *Causales Estructurales*

**Experiencia:** La investigación es un proceso impulsado por las personas, por lo que el nivel de aprendizaje en las tareas de I+D resulta un factor a considerar.

**Tecnología:** El nivel de tecnología resulta crucial en este eslabón. Los equipos y dispositivos necesarios para llevar a cabo las tareas de investigación representan una inversión significativa y determinan en nivel de éxito en los aportes a la ciencia aplicada en la apicultura.

#### *Causales Ejecucionales*

**Compromiso del grupo de trabajo:** Los proyectos de investigación y desarrollo exigen un trabajo conjunto de profesionales de diversas disciplinas: agronomía, química, biología, física, medicina, veterinaria, economía, administración, etc. Esta circunstancia de multiplicidad de áreas exige un trabajo coordinado entre los diferentes actores. El compromiso y la participación son dos componentes importantes para el éxito de los grupos interdisciplinarios que trabajan en el campo de la apicultura.

### **Eslabón de Producción Primaria**

El eslabón de producción primaria de la miel está constituido por las actividades realizadas para obtener panales de miel y trasladarlos hasta la Sala de Extracción. Es en este eslabón donde se justifica con mayor fuerza el estudio de las actividades y las causales de costos, por ser la etapa que necesita más apoyo y aportes de herramientas de gestión. Estos aspectos serán detallados con mayor profundidad en el siguiente punto del trabajo con sus respectivos causales de costos.

### **Eslabón de Procesamiento y Almacenamiento**

Una vez obtenidos los panales, es necesario extraer la miel de los mismos. Este proceso se realiza en las Salas de Extracción, donde se obtiene y se envasa la miel en tambores de 330 Kg. Luego se almacenan y se pueden destinar a acopio, fraccionamiento o transformación. Como sabemos la miel es un producto alimenticio por lo que su manufactura,

procesamiento y almacenamiento, deben cumplir con buenas prácticas y normas de higiene muy cuidadosas, reglamentadas por SENASA y otros organismos de control.

El procesamiento de la miel, desde la recolección hasta el envasado, comienza con la cosecha de panales que posean al menos las 3/4 partes operculadas<sup>34</sup>.

El traslado de las alzas y su manipuleo es fundamental en el proceso, ya que al tratarse de una tarea manual, las normas indican prácticas no tan solo para cumplir reglamentos de calidad, sino también para evitar la contaminación “En esta etapa de la cadena donde el trabajo del operario tiene una correlación directa con la calidad del producto final. Su capacidad y su labor higiénica permitirán obtener un producto natural, sano e inocuo.”<sup>35</sup>

Las alzas son trasladadas a la sala de extracción donde se producen dos procesos: *desoperculado* y *extracción*. El primer proceso consiste en remover la delgada capa de cera con que las abejas cubren las celdas, una vez que la miel está “madura”. En aquellas celdas que no fueron desoperculadas íntegramente se procede a “peinar” para quitar el opérculo que se encuentra cerrado, con un peine de acero inoxidable. De esta manera se obtiene por un lado cera, miel y algunas impurezas y por otro lado, el panal con miel. Una vez desoperculados, los cuadros se colocan en un extractor de miel, que la hace fluir de las celdas por fuerza centrífuga. Se procede a realizar el escurrido de los cuadros sobre bandejas de acero inoxidable.

La miel extraída debe ser separada de los restos de cera e impurezas tales como madera y larvas, antes de ser envasada. Para ello luego de la centrifuga, la miel es pasada por un Tamiz, para eliminar los fragmentos de cera, de abejas u cualquier otra impureza proveniente del proceso de extracción. Este tamiz es colocado entre la salida del extractor y la entrada al depósito de la miel. Posteriormente, y en función de la tecnología instalada en la planta, la miel es sometida a un proceso de decantado, donde el reposo de la miel permite separar las partículas más pesadas presentes (impurezas, polvos, etc.) como así también la acumulación de las más livianas en la parte superior por flotación (cera, restos de abejas, etc.). La miel es envasada en tambores que deben cumplir con las exigencias del SENASA en su resolución 121/98 de la SAGPyA y estar individualizados según normativa de trazabilidad Resolución SENASA Nro. 186/03. Para concluir, la miel es almacenada en lugares cerrados que impidan la entrada de la lluvia y la exposición al sol.

#### *Causales estructurales*

**Escala.** La inversión realizada en la infraestructura de las plantas de extracción representa el mayor costo, junto a la tecnología en este eslabón. Por lo tanto la inversión de la capacidad de producción de la sala de extracción es lo que limita la extracción de miel. En este eslabón de la cadena, se observa como la combinación de la tecnología y la escala, determinarán la estructura de costos. Esta inversión tiene un fuerte impacto, ya que requiere un capital de arranque importante para su funcionamiento, que será luego absorbido a lo largo de las cosechas. En nuestro país existen salas de extracción comunitarias, que permiten enfrentar estos costos.

**Tecnología:** Cumple un papel importante en la calificación de la producción. Los costos incurridos por mejores tecnologías serán directamente absorbidos por la calidad y

---

<sup>34</sup> El opérculo es una delgada capa de cera con que las abejas cubren las celdas una vez que la miel está madura.

<sup>35</sup> (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, op. cit., pág. 28, 2003)

penetración de los productos en mercados más exigentes en cuanto a parámetros sanitarios e higiénicos. Así mismo, estos costos permitirán la diferenciación de los productos.

#### *Causales ejecucionales*

Gerencia de la calidad total. En el recorrido que hemos realizado en las etapas de procesamiento y almacenamiento hemos observado que la gestión de los procesos es fundamental en el logro de un producto con alta calidad. La funcionalidad depende no tan solo de la eficiencia de la instalación sino también del uso racional por parte de sus operarios. En cada etapa el manipuleo y el procedimiento determinan el éxito o fracaso de la producción. Es por eso que los costos incurridos en capacitación y prevención, normas higiénicas y auditorías de habilitación maximizan el rendimiento de la producción.

Utilización de la capacidad. En la medida que la producción adquiere mayor caudal, permite optimizar el uso de salas de extracción y nivelar su costo en la producción final. La capacidad de utilización de las salas de extracción Móviles están dadas por el EXTRACTOR (ya que puede procesar 200 cuadros por hora, equivalentes a aproximadamente 100 Kg. de miel; mientras que otros procesos pueden hacer pasar 400 cuadros por hora), pero el costo de traslado, no justifica la instalación de un extractor más grande para un trabajo de tiempo limitado. El principal problema de las plantas es que solo se usan aproximadamente dos meses. Y, en las épocas de cosecha, son un gran cuello de botella.

#### **Eslabón de Acopio**

Este eslabón cumple el rol de concentrar los tambores en depósitos habilitados, para luego ser enviados en contenedores al mercado externo, para el fraccionamiento o para la industrialización. Generalmente los acopiadores actúan como mandatarios de las empresas exportadoras. La función de acopio consiste en reunir la producción de miel para luego competir en cantidad y calidad en los mercados. El acopiador es generalmente un productor o comerciante afincado en una localidad que compra en su zona de influencia y luego canaliza sus ventas hacia el mercado interno o hacia la exportación.



#### *Causales estructurales*

Escala: En este eslabón la escala esta determinada por la superficie destinada para el almacenamiento de la miel. Por otro lado, la logística es un factor fundamental en este eslabón, pues el traslado, carga y descarga de tambores y actividades similares generan importantes erogaciones. El hecho de que este punto esté resuelto puede abaratar costos.

#### *Causales ejecucionales*

Gerencia de la calidad total: Se deben cumplir con normas de calidad para asegurar el almacenamiento óptimo de la miel.

Aprovechamiento de lazos existentes con proveedores y clientes: En este caso es importante el contacto y el conocimiento tanto de los productores que son los proveedores y de los exportadores, industriales o fraccionadores que son los clientes interesados en la miel.

#### **Eslabón de Fraccionamiento**

Consiste en el envasado de la miel a partir de los tambores provenientes de las salas de extracción. En esta etapa la miel se presenta en envases pequeños para su posterior consumo doméstico. El fraccionamiento y el envasado de la miel, está fundamentalmente normado por la Resolución 186/03 del SENASA, para el producto destinado a mercado externo, y por normativas bromatológicas provinciales para el producto final cuyo destino es el mercado interno, puesto que deben satisfacer parámetros de sanitarios y de calidad rigurosos. Tal como lo expone dentro de sus objetivos la resolución, “resulta necesario establecer un sistema de rastreabilidad o trazabilidad de la miel producida en el país que se comercializa en los mercados internacionales, tendiente a asegurar el control higiénico-sanitario a través de una adecuada identificación de la producción primaria en sus etapas de extracción, procesamiento y/o fraccionamiento, que permita a su vez la aplicación de medidas correctivas en caso de observarse desvíos o falta de conformidad entre los distintos procedimientos.”

La miel debe ser acondicionada para el envasado. Este tratamiento consiste en licuado, espumado, filtrado y pasteurizado. El licuado, eleva la temperatura de la miel y una vez que se registran los niveles de viscosidad buscados se produce la suspensión de numerosas partículas y se forma una gruesa espuma que debe retirarse antes de realizar el filtrado. El filtrado mediante bombas reguladoras impulsan la miel, y evita que se incorpore aire al flujo. La pasteurización es un proceso por el que se la somete a un choque térmico elevado (78-82°), aunque reducido de duración (2-3 minutos), que destruye la mayor parte de las estructuras cristalinas, y posibles bacterias, dejando una miel sana y líquida, que conservan gran parte del aroma y del contenido enzimático inicial. El proceso comienza con el calentamiento de la miel a “baño María”, y luego vertiéndola en una mezcladora, que luego de homogeneizarla, la envía a una serie de filtros y calor, que la pasteurizan para que pase por tres filtros. Atravesado el último, se la deja decantar unas 10 horas para después fraccionarla. El proceso total dura casi 20 horas. Luego procede el envasado de la miel. Los envases utilizados deben contar con la aprobación de la autoridad competente y deben ser resistente a la rotura, con cierre hermético, higiénicos y de vaciado fácil.

#### *Causales estructurales*

Escala: La infraestructura instalada en las salas de fraccionamiento determina la capacidad de producción de la misma. En este caso al igual que las salas de extracción la inversión en tecnología y en infraestructura determinarán los costos en la inversión inicial, que luego serán absorbidos en el fraccionamiento y envasado realizado.

Tecnología: Es la tecnología invertida la que determina la capacidad y el volumen de miel que puede fraccionarse y envasarse. A mayor tecnología invertida, mayor costo, pero mayor capacidad de fraccionar, por lo que los costos serán distribuidos en mayores unidades producidas.

Complejidad. Este factor se relaciona con los tipos de productos envasados y fraccionados. En la medida que los productos sean diferentes ya sea por su origen, calidad y/o presentación, se requerirán diferentes actividades para los mismos.

#### *Causales ejecucionales*

Gerencia de la Calidad Total. El fraccionamiento y el envasado tienen como requisito cumplir con la normativa vigente que hemos explicado al inicio, por lo que los costos de la gestión de calidad aumentarán en la medida que cumplan estos reglamentos.

Utilización de la capacidad. En función a la capacidad instalada, definida como un conjunto entre la tecnología y la escala, la efectiva utilización de la planta, generará la absorción de los costos incurridos, para compensar la estacionalidad de la producción.

#### **Eslabón de Transformación del Producto**

Dentro de este eslabón, se encuentran los procesos que de alguna manera alteran el estado natural de la miel extraída de los panales. Este es el caso de los productos deshidratados, productos de cosmética, productos alimenticios que tienen a la miel como ingrediente y productos para la salud (como jarabes o caramelos para la garganta). “Solo el 1% de la miel tiene este destino.”<sup>36</sup> Se puede observar que este eslabón comprende un proceso absolutamente individual de industrialización, donde la miel es simplemente una materia prima más. Por esta razón, creemos que su análisis excede los objetivos de este trabajo y merece un análisis paralelo.

#### **Eslabón de Distribución en Mercado Externo**

En esta parte de la cadena, se encuentran todas las acciones que permiten que la miel contenida en los tambores tenga como destino final el mercado internacional. La miel es exportada como un commodity, y luego fraccionada o industrializada en el país de destino. El mercado externo se encuentra fuertemente fortalecido ya que es el primer exportador y tercer productor del mundo (después de China y Estados Unidos). La miel Argentina es considerada como una de las mejores debido a sus características organolépticas y su composición química, además sus valores de calidad están muy alejados de los límites establecidos por las reglamentaciones internacionales.

“El principal destino de la producción de miel en Argentina es la exportación (mas del 95% de la producción total). La miel de exportación se comercializa directamente desde la producción al exportador, producción-acopiador-exportador, o producción-mercado externo

---

<sup>36</sup> (Cabello, Lilia Romina; Gerbec, Erica Vanina; Iturrieta, Mariana Turchetti, “La miel y su comercialización a Estados Unidos”, Universidad Nacional de San Juan, Facultad de Ciencias Sociales, 2007.)

con exportación propia. Es decir, existen empresas que se dedican exclusivamente a la comercialización y compran la miel directamente al sector productivo o a acopiadores; y el sector productivo puede también avanzar en la cadena y organizarse para exportar directamente.<sup>37</sup>

#### *Causales estructurales*

Escala: En este caso, se expresa en las toneladas de miel que se pueden exportar. Este aspecto es muy importante ya que le permite al exportador minimizar los costos de exportación.

#### *Causales ejecucionales*

Aprovechamiento de lazos existentes con proveedores y clientes: Es muy importante el contacto con los acopiadores, fraccionadores o industriales, que son los proveedores y con los clientes del mercado externo, para asegurar el flujo de productos a los mercados.

### **Eslabón de Distribución en Mercado Interno**

Concentra las actividades necesarias que permiten que la miel llegue al consumidor final. El mercado interno está muy poco desarrollado, pero en pleno crecimiento por el cambio de las costumbres alimenticias del país. Anualmente se estima que el consumo es de 180 gr por Habitante por año<sup>38</sup>. Si lo comparamos con el consumo de otros países como Australia, Alemania o Suiza, el consumo per cápita es 1-2 Kg, observamos que el consumo interno es relativamente bajo, para ser uno de los principales productores de miel.

Las principales causas de este fenómeno se encuentran relacionadas con la casi inexistencia de actividades de comercialización, marketing y distribución en nuestro país. Además, tradicionalmente, Argentina no es un país consumidor de miel, por desconocimiento de productos, subproductos y sus beneficios. Es importante destacar que las actividades de Marketing, gestión de Administración y Logística son casi nulas o mínimas. Según una encuesta realizada por la SAGPyA, reconoció, que la mayoría de las compras de miel en el país, son realizadas directamente desde el productor, sin ningún tipo de etiquetación, y todo lo que ella misma implica.

#### *Causales estructurales*

Extensión: Este factor hace referencia a la integración de la distribución o venta del producto con toda la cadena apícola. En la medida en que mayor sea la verticalidad de la producción y siga su curso normal, se esperan menores costos por las economías de alcance.

#### *Causales ejecucionales*

Aprovechamiento de lazos existentes con los proveedores y clientes. El lazo que se formaliza con los proveedores, en este caso, las salas de fraccionamiento, permitirá poder responder mejor a las exigencias del mercado. Respecto a los clientes, contratos más sólidos de compras, justifican los costos incurridos para alcanzarlos y mantenerlos.

---

<sup>37</sup> *Ibidem*

<sup>38</sup> (Nimo, op. cit., 2003, pág. 23)

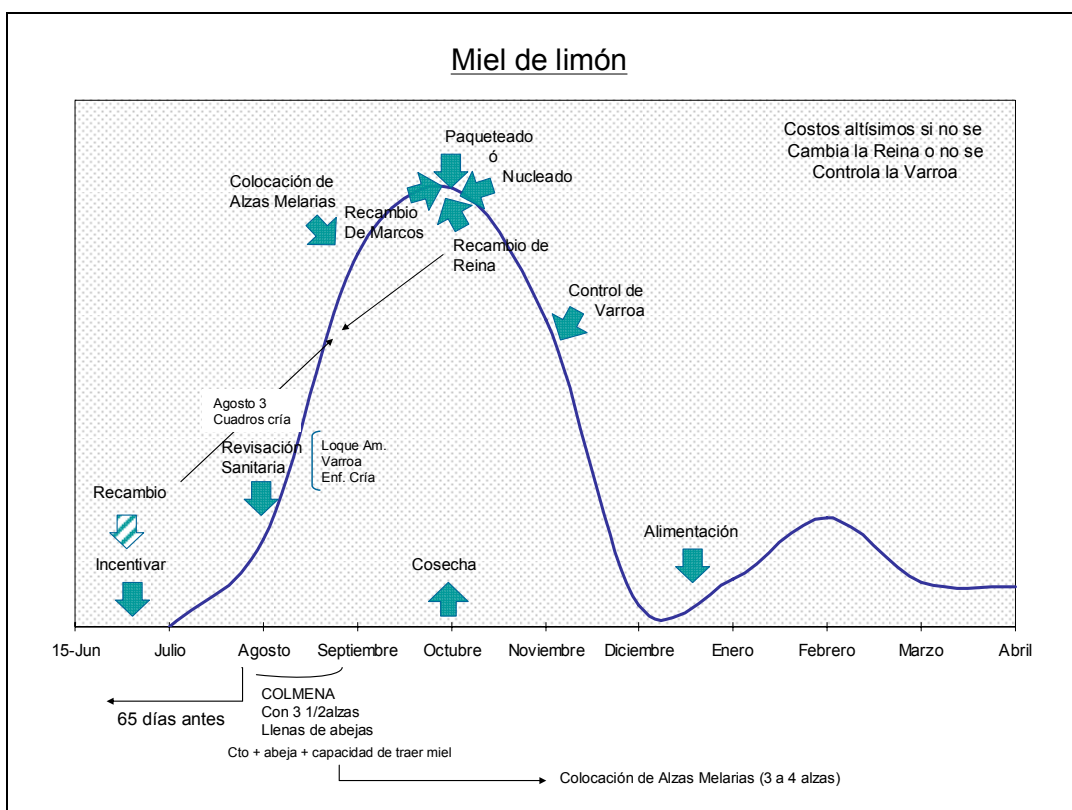
A continuación se presenta un cuadro resumen de los eslabones analizados y los respectivos causales en cada uno de ellos.

<u>Causales de Costos en los Eslabones de la Cadena Apícola</u>		
	<b>Causal Estructural</b>	<b>Causal Ejecucional</b>
INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO	Experiencia Tecnología	Compromiso del Grupo de Trabajo
PRODUCCIÓN PRIMARIA	Escala Experiencia Tecnología Complejidad	Gerencia de la Calidad Total Utilización de la Capacidad Eficiencia en la Distribución de la Planta Configuración del Producto
PROCESAMIENTO Y ALMACENAMIENTO	Escala Tecnología	Gerencia de la Calidad Total Utilización de la Capacidad
ACOPIO	Escala	Gerencia de la Calidad Total Aprovechamiento de Lazos Existentes con Proveedores y Clientes
FRACCIONAMIENTO	Escala Tecnología Complejidad	Gerencia de la Calidad Total Utilización de la Capacidad
DISTRIBUCIÓN EN MERCADO EXTERNO	Escala	Aprovechamiento de Lazos Existentes con Proveedores y Clientes
DISTRIBUCIÓN EN MERCADO INTERNO	Extensión	Aprovechamiento de Lazos Existentes con Proveedores y Clientes



## 5. Producción Primaria de la Miel

El ciclo productivo de la miel depende del ciclo de floración del área donde se encuentra el apiario, y las diferentes actividades de manejo y de cosecha que se llevarán a cabo según este ciclo biológico. A modo de ejemplo y para facilitar la comprensión del proceso, se presenta el siguiente gráfico<sup>39</sup> correspondiente a la curva de floración de limón en Tucumán que generalmente tiene un pico alto y puede llegar a tener un segundo aumento. Estos picos son los que determinarán el programa de trabajo del apicultor. Hacia el sur, las floraciones suelen ser más largas y aplanadas.



Los meses anteriores al pico de floración requieren un manejo intensivo en orden a preparar las colonias para la producción de miel. Esto implica recambiar cuadros y abeja reina, esto último es fundamental para obtener eficiencia en la postura de huevos y otras tareas. Por otro lado, puede ser necesario incentivar con alimentación artificial, para que las abejas lleguen con mucha energía a la época de mayor producción. Además este es un buen

<sup>39</sup> (Dini, Cecilia B., Proyecto Apícola del NOA, Cartillas de la Red de Escuelas, INTA-CFI, 2006-2008)

momento para realizar un diagnóstico de las colonias y aplicar acciones correctivas antes del pico de floración.

Se deben realizar como mínimo, dos revisiones sanitarias por período, que generalmente coinciden con los períodos anterior y posterior al pico de floración. El hecho de omitir el manejo sanitario trae importantes costos al apicultor, desde costosos tratamientos a la quema de colmenas. A medida que la floración aumenta, se colocan en la colmena las alzas melarias que serán los instrumentos a utilizar para la recolección de miel. Con el pico de floración, llega la época de cosecha. Los panales son operculados por las abejas, es decir, cubiertos con una pared de cera con que las abejas sellan los panales que alcanzan el contenido óptimo de humedad. Este es el momento de cosechar y trasladar los panales a la Sala de extracción. En este punto, es válido destacar que la cosecha debe realizarse antes de que caiga la entrada de néctar, pues esto permite obtener mieles monoflorales (que se consideran un producto diferenciado y son cotizadas en el mercado) y se evita el pillaje, que se da cuando algunas abejas ajenas a una colonia entran y roban la miel, originando el debilitamiento y hasta la desaparición de la colmena saqueada. Adicionalmente, el pillaje puede servir como agente de diseminación de enfermedades.

Al terminar la cosecha es oportuno achicar las colmenas por el déficit en la entrada de néctar (que debilitará a la colonia si mantenemos la población), por lo que se puede producir material vivo, en forma de paquetes de abejas o núcleos. Por otra parte, en este momento puede ser necesario alimentar artificialmente, salvo en el caso en que se de una nueva floración (en el dibujo se ve un pico más pequeño en el mes 8). En este caso, se puede sacar el alza melaria, o sea, dejar de recolectar miel, para que las abejas puedan usarla como alimento. De lo contrario, podría llegar a realizarse una segunda cosecha.

Veamos ahora, con mayor detalle, cada una de las actividades que se realizan en este eslabón:

5. 1.- Manejo apícola. (Diagnóstico, Reemplazo de Materiales y Cambio de Reinas): Según el Protocolo N°11 de INTA, la unidad de manejo en la etapa productiva es el apiario, por lo que cada apiario tiene que estar identificado con un número individual y debe **llevar un registro** de datos y prácticas de manejo. “Una colmena mal manejada se comportaría como un enjambre, es decir, utilizaría el pico de floración para desarrollarse y no podría producir la cantidad esperada de miel.”<sup>40</sup> La adecuada participación del apicultor en la vida de la colmena incrementa calidad y volumen de producción y evita enfermedades en las colonias.

Es importante conocer cómo están las colonias antes de programar el manejo de acuerdo a la curva de floración de la zona. Los momentos de menor floración, pueden usarse para realizar un **diagnóstico** del apiario, revisando y categorizando las colonias. Las buenas prácticas apícolas ponen especial atención a los materiales usados en la colmena en orden a evitar la contaminación o baja de calidad de la miel. En este sentido, las

---

<sup>40</sup> (Dini, Manual de Manejo Apícola para Ambientes Subtropicales, 2009)

alzas de cámaras de cría, las alzas melarias y los cuadros tienen que ser de madera y de tamaño estandarizado (Medidas Langstroth); la cera estampada de los cuadros tiene que estar esterilizada y libre de esporos viables de *Loque Americana*. El resto de los materiales deberán ser de madera o de cualquier otro elemento inerte y neutro que no contamine y/o afecte la calidad de la miel.

Además, es recomendable que todos los años se **renueve** la tercera parte de los cuadros de la cámara de cría. Todo material que sea incorporado a los apiarios tiene que ser de primer uso o en su defecto estar previamente desinfectado.

De la misma forma, en orden a evitar la contaminación de la miel, los ahumadores deben limpiarse periódicamente, evitando el contacto con la colmena y el material de combustión de los mismos debe ser de tipo vegetal no derivado de hidrocarburos ni maderas tratadas, procurando que el uso de humo en las colonias sea el menor posible.

Es una condición indispensable para un buen manejo que la colonia tenga una reina nueva, ya que después del segundo año de vida, la capacidad de postura de una reina puede disminuir. Al reemplazarla cada dos años (o cada uno, en ambientes tropicales donde la actividad de la reina es mayor) se logra mantener colmenas vigorosas, pues si el apicultor no la sustituye, la colonia lo hace, perdiendo tiempo de desarrollo y eficiencia en el aprovechamiento de la floración.

El **reemplazo de reinas** puede hacerse con reinas fecundadas o con celdas reales. En el caso de que se haga con reinas fecundadas, la eficiencia es mayor, ya que en el desarrollo y hasta la fecundación de la reina existen riesgos de pérdidas: un porcentaje de pérdidas al nacimiento, otro durante el proceso de fecundación, otro en la postura. Además, la colonia no pierde tiempo, ya que la nueva reina entra en postura inmediatamente. En el caso de utilizar celdas reales, el apicultor asume más riesgos y la colonia pierde tiempo de desarrollo.

De esta manera, una colmena ideal, categoría 1 en los protocolos de PROAPI, 40 días antes de la floración debería contar con una reina nueva, 9 panales cubiertos de abejas, abejas con altas reservas corporales, suficientes reservas energéticas y deberían encontrarse sin cría.

**5.2.- Manejo en la alimentación artificial:** Cuando la reina inicia la postura, es necesario prestar atención en la cantidad de panales cubiertos de abejas y **controlar las reservas de miel** para que no falte energía a la colonia. La velocidad de desarrollo de la colonia dependerá de la calidad de la reina y de las condiciones ambientales. Probablemente, sea necesaria la **alimentación artificial**, estimulando con jarabe de maíz o azúcar. Las buenas prácticas afirman la inconveniencia de alimentar con miel ya que de esta forma pueden transmitirse agentes patógenos. Por otra parte, siempre que se alimente artificialmente, se deberá llevar un registro detallado de productos agregados, cantidades administradas y fechas, dado el riesgo de incorporar sustitutos a la colmena.

**5.3.- Manejo Sanitario:** Las buenas prácticas indican que “en cada apiario se deben realizar dos **revisiones sanitarias** por año como mínimo, preferentemente en las estaciones favorables para la aparición de los signos de las enfermedades apícolas: post cosecha/otoño

y primavera<sup>41</sup>. La atención del apicultor se centra en los marcos que contienen o contuvieron cría. De esta manera se verifica si hay Loque Americana, Varroa, Nosemosis u otras enfermedades de la cría.

Dado que la prioridad del manejo es la calidad del producto, de ser necesario el uso de un acaricida antes o durante la mielada, solamente podrá utilizarse acaricidas orgánicos. Además, los **tratamientos** sanitarios con medicamentos son exclusivamente de carácter curativo, nunca preventivo; y los medicamentos deben estar aprobados por SENASA. Además, es fundamental respetar el Períodos de Carencia, es decir, el tiempo que debe transcurrir entre la retirada del producto veterinario aplicado en las colonias y la colocación de las alzas melarias para recolección y cosecha de miel<sup>42</sup>. Cuando se tengan que aplicar medicamentos veterinarios en las colmenas enfermas y esté próxima la entrada de néctar al apiario (o ya este en producción de miel), tienen que ser **trasladadas a un Apiario de Aislamiento o Cuarentena**. Es responsabilidad del apicultor, registrar todas las observaciones y actividades de manejo realizadas en un “Registro de Revisión Sanitaria”.

5.4.- Cosecha (sacar cuadros y llevar sobre medidas higiénicas a la sala de extracción): Con el inicio de la floración, y cuando la cámara de cría está completa, se **coloca el alza melaria** a continuación de la cámara de cría, para acumular la miel. Durante el momento de mayor oferta de néctar, se espera que la colonia tenga 3 medias alzas cubiertas de abejas, ya que cuantas más abejas haya, mayor será la capacidad para coleccionar néctar.

“Cuando la entrada de néctar comienza a disminuir se recomienda hacer la cosecha, de esa manera se facilita la obtención de mieles monoflorales y se evitará el pillaje<sup>43</sup>”

El momento de cosechar llega cuando las alzas melarias están completas con miel operculada. Esto es así porque las abejas solo operculan la miel cuando ésta alcanza el contenido óptimo de humedad. Es fundamental también que los panales a cosechar no contengan cría, pues al remover cría junto a la miel no solo se afecta la calidad del producto, sino que se debilita a la colmena. El Protocolo Nacional de Calidad de Miel enfatiza este último al prohibir la cosecha de cámaras de cría, aún cuando las celdas de cría ya estén abiertas o hayan contenido cría con anterioridad.

“El primer paso para extraer los panales de las colmenas, consiste en sacar las abejas de las alzas melarias para evitar afectar a la población de la colonia. Esto se conoce como desabejado, y existen diversos métodos a aplicar según el tamaño del apiario: cepillado, ahumado, sacudido marco por marco, sacudido del alza, uso de repelentes y utilización de sopladores, son los más conocidos.”<sup>44</sup>

Dentro de esta gama de métodos, el uso de repelentes químicos o ácidos orgánicos ha sido prohibido por organismos nacionales por el efecto contaminante que tienen sobre la miel. Además, se exhorta a utilizar el humo lo menos posible.

---

<sup>41</sup> (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos; Protocolo Nacional de Calidad de Miel, 2005)

<sup>42</sup> (Pensel N., Marconi C. y Bedascarrasbure E., Protocolo n° 11, 1998)

<sup>43</sup> (Dini, op. cit. , 2009)

<sup>44</sup> (INTA-PROAPI-FORMAR, Curso de Apicultura a Distancia, 1999, pág 142)

Los métodos de cepillado y sacudido consisten en el retiro de los marcos de a uno por vez, en cambio, el uso de artefactos de soplado sirve para retirar el cajón completo sin mover los marcos de su interior. Estos artefactos son una especie de bomba de espaldas con motor que soplelean con fuerza entre los marcos sin dañar a las abejas. Entre los inconvenientes de este último podemos enumerar la incomodidad de andar con un artefacto por todo el colmenar, en escalas pequeñas, ya que lo ideal sería tener tantos artefactos como operarios desabejadores, de lo contrario tienen que esperar su turno y se demora mucho tiempo. Otro de los problemas observados es que el ruido del motor altera a las abejas.<sup>45</sup>

EL Protocolo nº11 de INTA PROAPI exige que la miel cosechada no esté en contacto con el suelo, pudiendo utilizarse pinzas, palancas, soportes, etc. En este orden de cosas, el vehículo que **transportará** las alzas a la Sala de Extracción debe ser cubierto, de las dimensiones apropiadas, con piso de fácil limpieza y sin filtraciones que permitan el ingreso de polvo y agua durante el traslado.

Al terminar la cosecha, y previendo el déficit importante en la entrada de néctar se hace necesario **achicar las colmenas** para que puedan soportar ese déficit. Para aprovechar las abejas, el apicultor puede nuclear o paquetear las colmenas, produciendo de esta manera otro producto apícola: el material vivo.

El Protocolo nº 11 de INTA PROAPI considera a los siguientes puntos, causas de “no conformidad” durante el proceso:

- ✓Alzas y/o cuadros distintos de alzas melarias,
- ✓Alzas y/o cuadros en contacto directo con el piso,
- ✓Alzas sin número de apiario,
- ✓Alzas y/o cuadros contaminados con tierra, agua y/o mezcla de ambos,
- ✓Alzas y/o cuadros que hayan sido atacados por polilla de la cera,
- ✓Cuadros de miel con más del 18,9% de humedad,
- ✓Cuadros con cría de abejas (abierta o cerrada) o mal desabejados,
- ✓Cuadros desclavados o desarmados,
- ✓Tambores sucios, usados o reacondicionados, golpeados o sin barniz sanitario sano.

## 6. Causales de costos en la Producción Primaria de la Miel

A continuación, y según lo planteado anteriormente, detallamos las principales causales de costos del eslabón producción.

### Causales Estructurales

*Escala.* La actividad apícola en la etapa primaria es artesanal y requiere de un modo especial del factor trabajo, por eso, a medida que el productor aumenta la inversión (es decir, el número de colmenas), su estructura de costos varía. Los costos variables como la necesidad de contratar personal y los insumos necesarios, aumentan. Del mismo modo, si

---

<sup>45</sup> (Apicultura Portal Apícola, [www.apicultura.entupc.com](http://www.apicultura.entupc.com), 2003)

bien respecto a los costos semifijos, la escala representa un importante nivelador de costos pues a medida que el monto de la inversión realizada aumenta, muchos costos se licúan, llega un momento en que el número de colmenas obliga al apicultor a subir otro escalón de costos, por ejemplo a la hora de transportar colmenas.

Para el caso de los costos fijos, como el caso de las certificaciones, a mayor número de colmenas, mejor absorción de costos. Por último, algunos métodos o herramientas pueden ser aprovechados recién en escalas medianas y grandes. Pensemos en el caso de los métodos de desabejado, donde el soplado es el más eficaz siempre y cuando tengamos un artefacto para cada operario, esto solo podrá darse en grandes escalas.

*Experiencia.* Este fenómeno se da cuando se realiza una fuerte actividad manual. En la actividad apícola es importante ya que la mayor parte de las actividades que se realizan en el apiario tiene una fuerte influencia del factor trabajo, o sea, de recursos humanos. A medida que el apicultor y su equipo de trabajo repiten las tareas año a año, aprenden de los errores (a veces muy costosos) y obtienen hábitos y prácticas sanas, que disminuyen costos y mejoran la calidad de la miel. Un ejemplo de esto, puede ser su decisión de usar reinas fecundadas, y no celdas reales al momento del recambio de reinas, evitando las pérdidas enunciadas anteriormente.

*Tecnología.* Este factor está relacionado con la calidad del producto. Tanto los métodos sanitarios como la adecuación del productor a los protocolos de calidad colaboran en el aumento de la productividad y la calidad. Por lo tanto, en la medida en que el apicultor adhiera a la tecnología existente y aprobada por los distintos organismos de control, podrá gastar de una manera planificada, obteniendo una estructura de costos apoyada en mayor calidad.

*Complejidad.* Esta causal está relacionada a la cantidad de productos a obtener, es decir tipos de mieles monoflorales u otros productos de la colmena, como ser polen, propóleos, etc. ya que esta definición configurará la estructura de costos de diversas maneras, según las actividades a realizar. En miras a obtener mieles monoflorales u aprovechar las condiciones climáticas de otras zonas, por ejemplo, las colmenas suelen trasladarse de una zona a otra en un proceso conocido como Trashumancia que representa un importante costo para el productor.

### **Causales Ejecucionales**

*Gerencia de la calidad total.* Para que la apicultura argentina sea una actividad productiva rentable y sustentable, el productor debe poner todos sus esfuerzos en lograr mieles de calidad y diferenciadas. Muchos organismos han procurado concientizar al pequeño productor de la importancia de la calidad a través de diversas campañas y protocolos. Si bien un producto de excelente calidad puede ser, en un primer análisis más costoso que uno inferior, es el producto superior el que abre las puertas a los grandes mercados internacionales, de ahí la importancia de cumplir con protocolos de calidad y aprobar certificaciones.

*Utilización de la capacidad.* Un productor que utiliza su capacidad instalada adecuadamente, obtendrá una estructura de costos más sana que uno que desaprovecha el

territorio donde ha ubicado sus colmenas, el transporte para alzas melarias o colonias (en el caso de la trashumancia).

*Eficiencia en la distribución de la planta.* No obstante lo dicho en el factor anterior, el apicultor debe procurar usar eficientemente su espacio, las buenas prácticas indican de qué manera deben colocarse las colmenas en el campo y las alzas al momento de su envío a las Salas de extracción. En este sentido, los apiarios no pueden ubicarse a menos de 1,5 kilómetros de zonas industriales ni próximos a establecimientos de producción animal. Las alzas melarias no deben tomar contacto con el piso de la camioneta y deben apilarse como una estructura sólida.

*Configuración del producto:* Para comercializar miel, se deben cumplir con requisitos de configuración del producto que se refieren a las características químicas, organolépticas, biológicas y físicas de la miel, las cuales se determinan durante el proceso productivo. Es importante cumplir con estos requisitos de configuración para asegurar la penetración en los mercados. Por ejemplo para producir miel de limón, se debe cosechar la miel antes del comienzo de la floración de otras especies, por lo que exige configurar las actividades para cumplir con este requisito.

## **7. Conclusiones**

Para realizar el estudio de la cadena de valor es importante entender y analizar los causales de costos que influyen en cada eslabón. Los causales de costos analizados se encuentran en dos grandes grupos: los estructurales y los ejecucionales. Para la gestión estratégica de los costos, es un requisito primordial entender los procesos de generación de valor y las posibles causantes de los costos en cada eslabón de la cadena.

El sector apícola representa un interesante campo de aplicación para los análisis y metodologías de costos y gestión. En el estudio de la cadena apícola, encontramos que el eslabón de Investigación y Desarrollo tiene un papel importante por lo que se configura como una etapa diferente y autónoma del resto. Consideramos que el eslabón de Producción Primaria se encuentra más desprovisto de técnicas y herramientas de gestión que los demás, especialmente en el área de costos, por lo que requiere de nuestros aportes en estos temas cruciales.

El estudio se limita a entregar conclusiones sobre los causales de costos relacionados a los distintos eslabones en general y a los concernientes con la producción, en particular; todo esto como un trabajo previo al análisis cuantitativo de costos que complementa el actual, en orden a producir, en investigaciones futuras, conclusiones referentes al comportamiento de los causales de costos según las decisiones tomadas en empresas con diversas estructuras de costos, estudiando pequeños productores, cooperativas y sociedades anónimas

## 8. Bibliografía

- ALVARADO LEDESMA, Manuel, Agronegocios, Empresa y Emprendimiento. Editorial Yenny S. A. Edición 2. Buenos Aires, 2007.
- APICULTURA PORTAL APÍCOLA. (9 de Diciembre de 2003). Recuperado el 5 de Abril de 2009, de SISTEMAS DE DESABEJADO. En búsqueda de rapidez y sencillez en la cosecha: [http:// www.Apicultura.entupc.com](http://www.Apicultura.entupc.com)
- BEDASCARRASBURE, CECILIA, BERTANI, GISELLA, NOBILE, NOELIA, SALOMON, MARIA JOSÉ, Cluster un concepto innovador para el desarrollo social. Un caso de estudio. Tesis final de Grado. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Tucumán. Inédito.Tucumán, 2007.
- BEDASCARRASBURE, ENRIQUE L., Proyecto Integrado de Desarrollo Apícola (PROAPI), INTA, versión resumida. Buenos Aires, 1996.
- CABELLO, LILIA ROMINA; GERBEC, ERICA VANINA; ITURRIETA, MARIANA TURCHETTI, “La miel y su comercialización a Estados Unidos”, Universidad Nacional de San Juan, Facultad de Ciencias Sociales, 2007.
- DINI, CECILIA B., Manual de Manejo Apícola para Ambientes Subtropicales. En prensa. Tucumán, 2009.
- DINI, CECILIA B., Apuntes del Plan de Capacitación del Programa de Desarrollo apícola del NOA. En prensa. Tucumán, 2007.
- GARRISON RAY H.; BREWER, PETER y NOREEN, ERIC. “Contabilidad Administrativa”. Editorial Mc Graw Hill. 2007.
- GIMENEZ, CARLOS y COAUTORES. “Gestión y Costos”. Ediciones Macchi, 2001.
- HANSEN, DON y MOWEN, MARYANNE. “Administración de Costos. Contabilidad y Control”. Edición 5. Thompson Editores. 2007
- HORNGREN, CHARLES; FOSTER, GEORGE y DATAR, SRIKANT. “Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial”. 12ª Edición. Prentice Hall, 2007.
- HORNGREN, CHARLES; SUNDEM, GARY y STRATTON, WILLIAM. “Contabilidad Administrativa”, 13ª Edición, Prentice Hall, México. 2006.
- INTA-PROAPI-FORMAR. Curso de Apicultura a Distancia, Cuadernillo de Curso de Apicultura, Producción Apícola y Desarrollo Empresarial .1ª Edición ed., Buenos Aires, 1999.
- KAPLAN, ROBERT y NORTON, ROBERT. “Costo y Efecto”, Gestión 2000. 1998.
- NIMO, MERCEDES, Cadena de la Miel: análisis del sector, SAGPyA - Ministerio de Producción, Dirección Nacional de Alimentación. 2003.
- PENSEL, NORMA, MARCONI, CLAUDIO Y BEDASCARRASBURE ENRIQUE, Protocolo nº 11. INTA - PROAPI, 1998.
- RAMÍREZ PADILLA, NOEL. “Contabilidad Administrativa”. Mc Graw Hill. 2003.
- SAGPyA - Ministerio de Producción, Dirección Nacional de Alimentación, Guía de Buenas Prácticas Apícolas y de Manufactura, 2003.
- SAGPyA - Ministerio de Producción, Dirección Nacional de Alimentación, Protocolo Nacional de Calidad de Miel, 2005.
- SAHNK, J. y GOVINDARAJA, V. Gerencia Estratégica de Costos, Norma, Colombia. 1995.
- WARREN, CARL; REEVE, JAMES y FESS, PHILIP. “Contabilidad Administrativa”. Thompson Editores, México. 2000.
- [www.ceniap.gov.ve](http://www.ceniap.gov.ve) (s.f.). Recuperado el 2 de Abril de 2009



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**NOVAS DIRETRIZES CRIADAS A PARTIR DO RET EM EMPRESAS  
IMOBILIÁRIAS E O IMPACTO NOS CUSTOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Profa. MSc. Simone Maria Neto Nogueira Junqueira**  
Fundação Escola do Comércio Álvares Penteado - FECAP

**Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo**  
Fundação Escola do Comércio Álvares Penteado – FECAP  
ABC – Associação Brasileira de Custos

**Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters**  
Fundação Escola do Comércio Álvares Penteado – FECAP

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**NOVAS DIRETRIZES CRIADAS A PARTIR DO RET EM EMPRESAS IMOBILIÁRIAS E O  
IMPACTO NOS CUSTOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A habitação sempre foi uma preocupação do homem; o que era apenas um abrigo evoluiu e mudou, sendo necessária a criação de uma estrutura regulamentadora. Mais recentemente, o crescimento do déficit habitacional e a carga tributária questionada por empresas do setor sinalizaram a necessidade de alterações nas Leis relativas ao setor da construção civil. Assim, em 2004, o Presidente da República sancionou a Lei nº. 10.931/04, que dispõe sobre o Patrimônio de Afetação que, dentre outros aspectos, institui como a opção tributária o Regime Especial de Tributação (RET), que tributa em 7% o empreendimento afetado, no que se refere ao governo federal. Este trabalho objetiva estudar as novas diretrizes criadas a partir do RET e o impacto do custo tributário do IRPJ, PIS, COFINS e da CSLL no empreendimento imobiliário, utilizando como método de tributação o Lucro Real e o RET como opção tributária, com os ajustes permitidos de desconto de créditos do PIS/COFINS não-cumulativo. Inicialmente, fez-se a contextualização do mercado imobiliário baseada em pesquisa bibliográfica realizada em literatura especializada e em sítios da área na rede mundial de computadores. Basicamente, utilizou-se o banco de dados do Sindicato da Construção Civil e o da Empresa Brasileira de Estudos de Patrimônio, visando identificar a empresa incorporadora com maior representatividade no mercado. Na sequência, utilizando a base de dados da Bolsa de Valores do Estado de São Paulo, foram examinadas as demonstrações de resultado do exercício da empresa, para analisar os resultados e os custos, sendo necessário estabelecer uma relação vendas/custo/resultado, por haver certa proporcionalidade. De posse dos resultados, foi elaborado um estudo por meio de simulação sobre a tributação pelo Lucro Real, na qual o IRPJ e a CSLL incidem sobre o resultado em comparação com o RET. Conclui-se que o RET representa menor impacto nos custos tributários do empreendimento.

## 1 INTRODUÇÃO

No primeiro momento da civilização, quando os homens buscavam a proteção e os alimentos; as habitações eram abrigos construídos com a única preocupação de dar segurança aos habitantes, sem o conhecimento sobre a qualidade e os custos das obras. Como as leis eram inexistentes, a constante evolução da sociedade e, muitas transformações ocorreram até que começaram a surgir casos de empresas que, de certa forma, lesavam seus compradores, causando preocupação em alguns segmentos envolvidos como: instituições financeiras, promitentes compradores e Governo.

Algumas vezes, o capital emprestado pela instituição financeira não é utilizado no empreendimento ao qual se destina, pois acaba cobrindo algum *déficit* de caixa de empreendimentos anteriores e, em algum momento, leva à inadimplência.

A baixa qualidade dos materiais utilizados em alguns empreendimentos imobiliários (construção) causa preocupação. Há casos recentes em que prédios inteiros desabaram. São episódios nos quais as famílias acabam arcando com o ônus material e moral.

Dentre outras Leis, o Presidente da República promulgou a Lei nº. 4.591/64 que regulamenta o âmbito dos condomínios e das edificações, mas não citou a cobrança dos tributos, podendo a empresa optar por aqueles permitidos para o setor da construção civil. Entretanto, em 2004, esta lei recebeu algumas alterações com a criação Lei nº. 10.931/04 que dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias.

Sendo o patrimônio de afetação opcional às incorporadoras, a nova lei mantém o empreendimento afetado, afastado e incomunicável com o restante do patrimônio da empresa responsável pela incorporação, criando assim um aspecto de proteção para os envolvidos. Deste modo, o imóvel não pode ser utilizado como forma de pagamento em dívidas assumidas em outras obras. Considerando todos os aspectos de que dispõe a Lei, inclui no texto um novo método de tributação, mesmo que como opção se permita a criação do Regime Especial de Tributação (RET) que tem sua tributação federal unificada em 7% sobre a receita mensal, no qual estão unificados os impostos e as contribuições sociais, sendo estes destacados: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS),

Considerando que todos os setores produtivos reclamem da alta carga tributária, o setor imobiliário também cita o elevado nível dos custos tributários. A informalidade também é citada como problema de concorrência desleal. Sendo assim, com a opção ao Patrimônio de Afetação, na qual a empresa pode optar também pelo RET, em um empreendimento terá num primeiro momento, a impressão de uma redução da carga tributária. Entretanto, em recente trabalho de Ribas Filho (2006), sobre as vantagens da adoção do Patrimônio de Afetação nas incorporações imobiliárias, através das demonstrações contábeis de incorporadoras da região metropolitana de São Paulo; percebe-se exatamente o contrário: mesmo tendo uma alíquota relativamente baixa, em determinadas formas de tributação (Lucro Presumido e Lucro Real), não se ameniza o impacto dos custos tributários que tanto compromete o setor.

O objetivo deste trabalho é estudar as novas diretrizes criadas a partir do RET e o impacto do custo tributário do IRPJ, PIS, COFINS e da CSLL no empreendimento imobiliário; utilizando como método de tributação o Lucro Real e o RET como opção tributária, com os ajustes permitidos de desconto de créditos do PIS/COFINS não cumulativo.

A construção civil é um setor de grande importância na economia, o qual necessita, em grande parte, de crédito. O aspecto dos custos tributários sempre foi abordado com o impacto que causava ao setor de construção civil. No ano de 2003, a carga tributária representava 34% do Produto Interno Bruto (PIB), e em 2007 chegou a 37% em valores

absolutos. Fatores, como a informalidade, alteram os valores, conforme evidenciado em estudo da Fundação Getúlio Vargas/Projetos (FGV/Projetos 2005).

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Mercado imobiliário**

A construção civil é um setor de grande importância na economia, que movimenta o mercado pela criação de empregos diretos e indiretos. Além de possuir um encadeamento produtivo, é considerado um macro setor. As atividades da construção civil são definidas por setores que têm a edificação residencial, comercial, serviços e outras atividades que englobam a preparação do terreno, sondagens, fundações, movimentações de terra, obras viárias e aluguel de equipamentos.

Com as atividades distribuídas, observa-se o grande mercado de empregos que o setor cria. A geração de postos de trabalho, através da construção civil, é de grande importância na economia, pois, além de diminuir o desemprego, inclui profissionais com menor nível de especialização no mercado, utilizados no canteiro de obras.

Com o crescente *déficit* habitacional, nos últimos anos, estudos recentes da FGV/ Projetos 2007 mostram que há necessidade de cerca de 1,6 milhões de novas moradias entre 2007 e 2010.

No contexto do mercado imobiliário, observa-se que o número de empresas ligadas à construção civil; o qual representa do projeto ao produto final, que é o domicílio; a movimentação da economia. Segundo Torres Filho, Puga e Nascimento (2007) é um setor que necessita de crédito para sua subsistência, o que também gera uma grande preocupação para os agentes financeiros devido à inadimplência no setor.

A propósito disso, a Lei nº. 10.931/04 que, dentre alguns aspectos, propõe certa segurança ao incluir na Lei nº. 4.591/64, no art. 31-C, a criação de uma comissão de representantes, tanto dos promitentes compradores, como de agentes financeiros. Esta comissão poderá ser formada por pessoas físicas ou jurídicas, que farão o acompanhamento mais próximo do patrimônio afetado (obra), evitando assim problemas, como a baixa qualidade de material ou o emprego do caixa para outros setores da incorporadora. Cabe ao incorporador entregar à comissão de representantes os balancetes e o cronograma da obra; além de manter a escrituração contábil separada, mesmo que não esteja obrigado pela legislação tributária. A contabilidade que tem peso capital nas construções, apurando resultados, levantando custos ou contabilizando tributos.

### **2.2 A contabilidade e os tributos**

A contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o Patrimônio das empresas ou entidades. Nagatsuka e Teles (2005, p.1) abordam ser "...difícil precisar exatamente como nasceu a contabilidade, mas ao fazermos uma analogia com a humanidade, notamos que é tão antiga quanto o homem que conta". Jules Baude, apud Nagatsuka e Teles (2005, p.1) "...onde ela teria surgido 3000 a.C" pois já era utilizada por peritos que legalizavam e assinavam sobre as tabuletas.

Após algumas alterações: a escola italiana é o berço da contabilidade. Nela surgiu a moeda, a letra de câmbio (cheque), por volta do século XIV; e as avaliações monetárias, as causas e efeitos. Com a Revolução Industrial e o desenvolvimento da capacidade produtiva dos artesãos, temos a contabilidade de custos. Os procedimentos começaram a ter forma mais direta com as primeiras aparições do mercado de capitais. Posteriormente surgiu a escola norte-americana voltada especificamente para as empresas, observando as variações

patrimoniais. Uma das características da contabilidade está no fato de que a informação serve a inúmeros usuários (internos e externos).

Com a promulgação da Lei nº 10.931/04 e as alterações na Lei nº 4.591/64, este fato fica mais evidente. O aspecto contábil, a que se refere a Lei, não está associado apenas à mensuração de ativos e passivos, mas está no sentido mais amplo de sua essência e princípios, já que a informação contábil serve a muitos usuários que a utilizam em seus diversos fins, e em tomadas de decisões. É, nesse sentido, que se justifica o presente estudo sobre o impacto tributário nos custos causado pela Lei 10.931/04 para as empresas tributadas pelo Lucro Real, dando transparência e confiabilidade na geração de informações contábeis.

Os tributos, como IRPJ, CSLL e os decorrentes da mão-de-obra (encargos sociais) dentro da informalidade; são os que menos arrecadam aos cofres públicos, segundo estudo da FVG/Projetos 2005, no relatório de pesquisa da “Construção formal x informal: produtividade e carga tributária” que analisa os custos da carga tributária no ano de 2003. Os valores em percentuais (tabela 1) representam a carga tributária total da construção civil e a incidente sobre a parcela formal e informal do mesmo setor, no mesmo estudo observa-se que em uma casa popular de R\$ 27.000,00, o valor de R\$ 6.102,00 representa os custos tributários.

**Tabela 1 - Carga tributária no setor da construção civil 2003**

Setor de atividade	Valor adicionado a preço básico (1)	Valor da produção (2)	Carga total do Setor(3)	Carga / VA (3/1)
Construção civil	R\$ 100.951.217	R\$ 192.867.698	R\$ 26.894.101	26,64%
Construção formal	R\$ 37.141.024	R\$ 75.071.108	R\$ 16.969.074	45,69%
Construção informal	R\$ 63.810.193	R\$ 117.796.590	R\$ 9.925.027	15,55%

Fonte: FVG/Projetos 2005, adaptada pelos autores.

Nota-se que a maior carga está no setor formal, como era de se esperar, uma vez que no informal os valores sobre a previdência oficial, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), IRPJ e a CSLL apresentam os saldos zerados no estudo; conforme tabela 2, mostrando que não há o recolhimento destes tributos. Fica um ponto de reflexão, no caso de requerer o habite-se. Dentre outros itens, é obrigatório o recolhimento dos tributos incidentes sobre a mão-de-obra, o que leva a crer que, em algum momento, haverá o recolhimento dos mesmos. O PIS/PASEP e o COFINS têm seus valores incluídos no item outros impostos sobre a produção. A tabela a seguir representa os valores por tributos, de competência federal, estadual ou municipal.

**Tabela 2 - Carga tributária no setor da construção – Brasil 2003**

	Construção formal	Construção informal	Construção civil	Brasil
ICMS	4.429.129	7.452.447	11.881.576	118.271.457
IPI/ISS	1.381.658	2.003.144	3.384.802	28.631.423
Imposto sobre Importação	175.144		175.144	8.084.235
Outros específicos	37.368	51.813	89.181	5.739.915
Outros impostos sobre a produção	6.017.294		6.017.294	106.389.884
IPTU	14.926	44.287	59.213	8.913.166
IPVA	129.620	6.822	136.442	7.643.546

IPMF CPMF	257.507		624.020	22.984.138
		366.513		
Previdência oficial e FGTS	2.788.735		2.788.735	121.845.929
Imposto de renda	1.305.570		1.305.570	82.575.993
CSLL	432.122		432.122	15.661.353
Demais (ITR)				2.709.648
Total de impostos	16.969.074	9.925.027	26.894.101	529.450.687
VA a preços básicos	37.141.024	63.810.193	100.951.217	1.470.963.650
VP	75.071.108	117.796.590	192.867.698	3.027.401.164
% VA	45,70%	15,60%	26,60%	36,00%
% VP	22,60%	8,40%	13,90%	17,50%

Fonte: Construção formal x informal: produtividade e carga tributária - FVG/Projetos 2005, adaptada pelos autores.

O estudo tributário em relação ao RET abrange tributos como: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. As alíquotas são diferenciadas, pelos métodos de tributação permitidos pela legislação atual, segundo a qual, no caso das empresas tributadas pelo Lucro Real, parte-se do lucro líquido; segundo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, art. 247), apurado contabilmente e ajustado com as adições, exclusões e compensações, para o IRPJ que é de 15% do lucro ajustado, acrescido (se for o caso) do adicional de IRPJ de 10% do valor do lucro que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre (ou R\$ 20.000,00 no mês). A CSLL é de 9% também sobre o lucro ajustado; já o PIS/PASEP e a COFINS têm alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente, sobre a receita auferida, devido ao regime não cumulativo, ao qual estão sujeitas essas empresas, podendo ser deduzido créditos de acordo com a legislação fiscal em vigor.

No caso do RET, como não é método de tributação, torna-se uma opção tributária para incorporadoras ao afetar o patrimônio. O estudo do custo tributário merece atenção em função do aumento do déficit habitacional e o que ele representa no custo da unidade imobiliária, cujas alíquotas são: IRPJ de 2,20%, CSLL de 1,15%, PIS/PASEP de 0,65% e COFINS de 3%. Neste caso, pode-se afirmar que o total é de 7%, por todas as alíquotas incidirem sobre a receita mensal.

Fatores, como arrecadação de tributos, são relevantes tanto para dar continuidade às ações sociais, propostas pelo governo, como para formação do custo do imóvel.

A contabilidade possui algumas ramificações consideradas áreas específicas. Assim, como a contabilidade de custos, poderia ser citada também a contabilidade tributária, pelo fato de as empresas do setor imobiliário serem geradoras de tributos e necessitarem de planejamento em virtude da legislação tributária passar por atualizações constantes. Os fatos contábeis das empresas da construção civil registrados na contabilidade podem se constituir em fatos geradores de alguns tributos que incidem de acordo com o que a legislação tributária impõe; sendo a arrecadação importante para o crescimento do país.

Os tributos ocupam um papel significativo nos custos da construção civil, constituindo-se motivo de queixas dos empresários do setor que afirmam “o preço da habitação para a população fica 29% mais elevado por conta da carga tributária incidente sobre o setor”, conforme o estudo Construção formal x informal produtividade e carga tributária da FGV/Projetos 2005.

As empresas construtoras e as incorporadoras podem ser enquadradas nos métodos de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido; o Super Simples - Simples Nacional, sendo que este último é permitido apenas para as construtoras. O RET é opção tributária somente às empresas incorporadoras.

O enquadramento fica em função da receita (faturamento) e da característica da empresa (construtora ou incorporadora). Grande parte do mercado da construção civil está nas

empresas, com até quatro empregados, representando 76.628 empresas (72,66%), as quais são responsáveis por 9,77% da receita bruta. A maior participação em receita está no menor número de empresas, que, mesmo representando 7,16% das empresas, respondem por 75% da receita bruta, segundo dados do IBGE.

**Tabela 3 - Empresas de construção civil e faturamento bruto**

Grupos e classes de atividades	Número de empresas	Total da receita bruta Em R\$ 1.000
Total	105 459	106 214 495
Empresas até 4 pessoas ocupadas	76 628	10 384 490
Empresas entre 5 e 29 pessoas ocupadas	21 279	15 191 875
Empresas com 30 ou mais pessoas ocupadas	7 552	80 638 130

Fonte: PAIC/IBGE 2005 adaptado pelos autores

Empresas que tenham como objetivo operacional a incorporação e construção de imóveis podem ser enquadradas no Lucro Real, Lucro Presumido ou Patrimônio de Afetação com opção ao RET (apenas incorporadoras). Empresas que se dediquem exclusivamente à obras de engenharia (construção de imóveis), mesmo que por empreitada; podem ser enquadradas pela Lei Complementar nº. 123/06 (Simples Nacional) e não no RET, que só é válido para as empresas incorporadoras. Na Lei Complementar, consta uma vedação incluída no art. 17º “XIV – que se dedica ao loteamento e à incorporação de imóveis”, levando a concluir que as incorporadoras não podem fazer parte do Simples Nacional. Os tributos, mesmo tendo o aspecto social de financiar obras e ações sociais, interferem no custo do imóvel.

### 2.3 Enfoque da formação do custo e apuração do resultado

Com o advento da Revolução Industrial, a formação do custo ganhou destaque ao apropriar os custos referentes à transformação, surgindo daí a Contabilidade Industrial e, atualmente, a Contabilidade de Custos.

O aumento do número de empresas, na época, fez surgir uma nova dúvida ao adaptar o método de apuração do resultado das empresas comerciais para as empresas industriais, que transformavam a matéria-prima em produtos para venda. Com a adaptação do método, havia necessidade de apropriar o consumo de matéria-prima, a mão-de-obra, energia elétrica, dentre muitos outros custos. Criou-se o método de custeio (que apura o custo do produto vendido), somente assim é possível apurar resultado, uma vez que confronta a venda com os custos e despesas. Atualmente, dentre os vários métodos de custeio, o que é mais utilizado é o Custeio por Absorção que determina como custo o que é necessário para o produto, podendo ser direto ou indireto; até porque é o único método que é aceito pela legislação tributária no Brasil.

A NBC T 10.23, que regulamenta a contabilização das atividades imobiliárias determina como custo:

2. O custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária compreende todos os gastos incorridos para a sua obtenção, independentemente de pagamento, e abrange:
  - (a) preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização;
  - (b) custo dos projetos;

- (c) custos diretamente relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno, canteiro de obras e gastos de benfeitorias nas áreas comuns;
- (d) impostos, taxas e contribuições não recuperáveis que envolvem o empreendimento imobiliário, incorridos durante a fase de construção;
- (e) encargos financeiros diretamente associados ao financiamento do empreendimento imobiliário (vide mais detalhes nos itens 6 a 9).

Ainda dentro da construção civil temos os custos com características específicas:

- a) Custos pagos ou incorridos: são aqueles previstos em projetos, que incorreram, ou há previsão para que ocorram, podendo ter sido pagos ou com previsão de pagamento, permitidos na formação do custo de imóvel vendido. Apropria-se na ocasião da venda do imóvel.
- b) Custos contratados: são custos adicionais utilizados para serviços adicionais no imóvel construído.
- c) Custo orçado: são os custos que serão incorridos ainda, vindos de um planejamento da obra em construção, elaborados a partir de custos usuais para aquele tipo de empreendimento.

Pode-se adotar qualquer um deles, mas respeitando a legislação vigente, lembrando-se que o método de custeio que serve para apuração do resultado é o método de custeio por absorção, sendo permitido apropriar a proporcionalidade do custo em função da venda a prazo, para se chegar ao resultado bruto.

Na construção civil, os custos podem ser diretos (necessários à obra e de fácil apropriação) e indiretos (necessários e precisam de um critério para fazer a distribuição). Muito importante como ferramenta gerencial, conhecer o custo é fundamental a qualquer atividade.

A comercialização de imóveis deve ser registrada no momento da assinatura do contrato (título translativo) de compra e venda, independente do recebimento; partindo do princípio que é um processo contínuo. Alguns tributos incidentes sobre a venda são contabilizados no momento do registro. A realização é o momento da troca (valores x produto), ficando difícil contabilizar a realização para produtos não concluídos. Uma característica para o registro é o fato de que deve ser confiável (recebimento da parcela), permitindo uma postergação no reconhecimento, mesmo por ser necessária a medição do produto e o numerário recebido; ou pelo fato de haver despesas adicionais ligadas à produção que será realizada ainda, o que leva ao Resultado de Exercícios Futuros (REF), quando há o reconhecimento na venda a apropriar.

A propósito dos contratos de compra e venda que tenham os prazos relativamente longos, e que incidiriam os tributos em valores ainda sem recebimento; a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 84/79, que estabelece normas para a apuração do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis esclarece que:

13.1 Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento total contratado para o período-base da venda, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação.

13.2 - Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do Lucro Real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.



Normalmente, o lucro bruto é apurado ao confrontar a receita operacional bruta (competência) com as deduções (os impostos incidentes sobre a venda e as devoluções) e o custo. Na construção civil, há permissão para o reconhecimento da receita no recebimento da parcela, considerando a venda em parcelas mensais para apuração do lucro bruto, o que permite o regime de caixa concomitante com o regime de competência. No contexto, permite-se a criação do grupo (passivo) Resultado de Exercícios Futuros, que registra o compromisso de compra e venda e há permissão para apropriar os custos correspondentes, conforme Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 84/79:

14.4.2 - Com referência ao reconhecimento do lucro bruto:

1 - o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e o custo da unidade, inclusive o orçado;

2 - as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

Os recebimentos antecipados deverão ser considerados adiantamento de cliente, não sendo considerados como receitas. As receitas auferidas de obra em construção deverão obedecer ao reconhecimento pela produção, ou ao critério da proporcionalidade.

Os custos e despesas incorridos devem ser registrados proporcionalmente às receitas, sendo composto pelo preço do terreno e o gasto de legalização, o projeto, terraplenagem, canteiro de obra, encargos financeiros diretamente ligados ao empreendimento.

Como a apropriação do custo é feita no momento da venda, é necessário um estudo mais profundo, uma vez que existem várias formas de comercialização de um empreendimento imobiliário. A venda à vista de unidade concluída talvez seja a mais simples; tudo já incorreu e fica mais fácil a identificação e mensuração. Em unidades ainda não concluídas, poderá ser adotado o custo orçado e não corresponder ao custo incorrido, dificultando lançamento do custo proporcional que deveria ser por medição do serviço prestado, havendo algumas defasagens: a obra pode estar em estágio menor do que foi a receita (recebimento de parcelas).

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 21/79 uniformiza o procedimento de apuração nos contratos, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos. É clara a informação de que o tempo não compreende o período anterior ao contrato, estabelecendo ainda que há controle específico e a medição do serviços deverá ser elaborada por profissional da área através de laudo técnico. A avaliação de andamento poderá ser por: percentual da execução física ou o custo incorrido em proporção ao custo orçado da obra, o valor correspondente é elaborado a partir de cálculos, conforme o item 8 da respectiva Instrução Normativa.

Para o resultado, parte-se da receita correspondente ao período base menos os custos incorridos ao período base, especificados como orçado com prazo superior a um ano. No caso de um empreendimento em fase de construção, com custos orçados, constantes em memorial descritivo, elaborados em um planejamento de construção, com os custos usuais para aquela atividade. O reconhecimento dos custos e da receita deverá estar no padrão da fórmula sugerida pela Secretaria da Receita Federal na Instrução Normativa 21/79.

Custo total orçado ou estimado, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base
Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base	-	Custo incorrido anterior	=	Custo incorrido ao período-base
Preço total, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Receita proporcional acumulada até o período-base
Receita proporcional acumulada até o período-base	-	Receita proporcional acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente ao período-base	-	Custos incorridos correspondente ao período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

**Quadro 1-Determinação do resultado no caso de avaliação do andamento por medição**

Fonte: IN SRF 21/79

Os custos orçados para execução poderão ser incluídos no andamento da obra, e serão classificados no passivo como uma obrigação a cumprir em curto ou longo prazo. Existem situações que apresentam os valores dos custos orçados a maior (excesso) ou a menor (insuficiência) que deverão ser ajustados na apuração do resultado no decorrer do período de pagamento.

Pela complexidade da fórmula, é interessante propor um exemplo com a simulação de venda de 1 unidade imobiliária, em fase de construção (custos orçados) com os valores a saber:

- Preço de venda (predeterminado): R\$ 100.000,00;
- Custo orçado: R\$ 55.410,00;
- Prazo de entrega (produção) e contratual: 36 meses;
- A percentagem do progresso da execução é 10%, avaliado por técnicos e, não há custo incorrido proporcional de períodos anteriores, acumulado até o período-base anterior. O valor contratual correspondente a entrada é de: R\$ 10.000,00.

**Tabela 4-Determinação do resultado no caso de avaliação do andamento por medição**

• Custo proporcional acumulado até o período base	R\$ 55.410,00	X	10%	=	R\$ 5.541,00
	R\$ 5.541,00	-	R\$ 0,00	=	R\$ 5.541,00
• Receita correspondente ao período-base	R\$ 100.000,00	X	10%	=	R\$ 10.000,00
	R\$ 10.000,00	-	R\$ 0,00	=	R\$ 10.000,00
• Resultado computável na determinação do lucro líquido	R\$ 10.000,00	-	R\$ 5.541,00	=	R\$ 4.459,00

Fonte: Autores

Todos os custos citados devem estar em observância ao método de custeio por absorção que é aceito pela legislação do imposto de renda.

Preço total, reajustado	X	$\frac{\text{Custos incorridos acumulados até o período-base}}{\text{Custo total orçado ou estimado, reajustado}}$	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente, acumulada até o período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

### **Quadro 2-Determinação do resultado no caso de avaliação do andamento com base nos custos incorridos**

Fonte: IN SRF 21/79

O controle de estoque é fundamental, já que a construção civil está obrigada a fazê-lo pelo inventário permanente, registrando as entradas de materiais e as saídas, apurando o custo do imóvel vendido.

Lucro Real é o lucro apurado a partir do lucro líquido e conforme a legislação do Imposto de Renda, que é ajustado com adições, exclusões e compensações, estando obrigadas a efetuarem a apuração pelo lucro real as construtoras e incorporadoras, conforme o art. 14, da Lei nº. 9.718/98:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº. 10.637, de 2002).

O lucro líquido é apurado a partir da receita operacional bruta, diminuindo as deduções da receita (devoluções, impostos incidentes sobre a venda e abatimentos) encontrando-se a receita líquida. Após são deduzidos os custos e as despesas operacionais, apurando-se o resultado operacional. Incluindo as receitas e despesas não operacionais se obtém o resultado antes do IRPJ e CSLL. A estrutura da DRE é dedutiva e vertical.

Serão permitidas adições e exclusões ao lucro líquido e serão demonstradas no LALUR, determinado pelo lucro líquido antes da Provisão do Imposto de Renda. O conceito de Lucro Real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações, conforme art. nº. 249 do RIR/1999. Deverá ser demonstrada no LALUR que é dividido em duas partes.

- Parte A: na qual estão discriminadas as adições das despesas indedutíveis, os valores excluídos e as compensações efetuadas;
- Parte B: estão incluídos os valores que poderão influenciar os resultados futuramente. O prejuízo fiscal pode ser citado como fator de alteração nos resultados, e uma recomendação é o resultado de exercícios futuros.

Os cálculos do IRPJ e CSLL são feitos a partir dos ajustes no LALUR, cujas alíquotas são:

- 15% para IRPJ, sendo atribuído um adicional de 10% para os valores que ultrapassarem R\$ 20.000,00 ao mês, e com a trimestralidade o valor será acumulado em R\$ 60.000,00;
- 9% para CSLL.

Para as empresas tributadas pelo Lucro Real, é aplicado o PIS/PASEP e COFINS não cumulativo, podendo a empresa, conforme Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 458/04, que regulamenta o desconto dos créditos dentro da atividade imobiliária;

a alíquota difere da opção cumulativa. Como as alíquotas são de 1,65% e 7,60% respectivamente, é permitido o desconto de créditos gerados, tais como inclui o Art. 6º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 458/04:

- I - à energia elétrica consumida em seus estabelecimentos;
- II - aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- III - às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos até o mês de julho de 2004;
- IV - ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;

Pode incluir os encargos de depreciação e amortização com bens. Ainda sobre utilização dos créditos, a determinação é clara ao incluir que, no caso da atividade imobiliária, a utilização dos créditos referentes aos custos será reconhecida no momento da venda.

#### 2.4 Atividade imobiliária e o Patrimônio de Afetação

O objeto da contabilidade é o patrimônio que é composto por:

- a) bens;
- b) direito;
- c) obrigações.

Os bens são tudo o que pode ser avaliado economicamente. Eles podem ser classificados em corpóreos (tangíveis), aqueles que têm forma física ou os incorpóreos (intangíveis), não tem forma física. Direito é o que a empresa tem a receber, como por exemplo, a venda de mercadoria a prazo gera um direito. As obrigações, por sua vez, são geradas a partir da obtenção dos financiamentos, com terceiros ou sócios.

Dentro da empresa não há segregação de obrigações específicas geradas por bens específicos, pois todas as despesas são pagas por todas as receitas, utilizando um único caixa. Não havendo proteção de um determinado empreendimento (no caso da empresa vir a ter um problema financeiro), os bens e direitos no geral respondem pelas dívidas-obrigações.

Nos últimos anos, houveram vários casos gerados por empresas no setor da construção civil (construção de imóveis), em que os promitentes compradores viram seus imóveis destruídos devido à baixa qualidade do material de construção utilizado na obra. O Estado, buscando cumprir seu papel no sentido de resguardar as pessoas de possíveis prejuízos financeiros e morais; promulgou a Lei nº. 10.931/04 (BRASIL, 2004), que dentre outras coisas, dá certa proteção aos promitentes compradores, ao segregar o patrimônio afetado. O direito nas sociedades modernas, segundo Dimoulis (2003, p. 46), “é um conjunto de normas que objetiva regulamentar o comportamento social” e, atribuem algumas características para as normas jurídicas:

- a) são criadas, aplicadas, modificadas e extintas por autoridades que possuem a competência para tanto. Essa competência lhes é conferida mediante uma norma jurídica, proveniente de vontade política dominante que exprime o Estado;
- b) são escritas e veiculadas em publicações oficiais a cargo do Estado;
- c) objetivam a manutenção da estrutura social, mesmo se muitas vezes promovem interesses dos mais fracos;
- d) são geralmente respeitadas na prática, possuindo um grau satisfatório de eficácia social;

- e) sua eficácia social é garantida pela ameaça de coação, ou seja por meio de possíveis imposição de sanções;
- f) são reconhecidas como vinculantes pela maioria da população que acredita na legitimidade do direito estatal. (Dimoulis, 2003, p. 46)

No que tange a norma jurídica, segundo Reale (2000, p. 105), "...não basta que uma regra jurídica se estruture, pois é indispensável que ela satisfaça a requisitos de validade". A validade deve ter três aspectos e, no mesmo pensamento o referido autor estabelece que: "o da validade formal ou técnico-jurídica (vigência), o da validade social (eficácia ou efetividade) e o da validade ética (fundamento)". O fato da eficácia gera efeito na sociedade e, caso seja negativo, tende ao desuso, necessita de realização validando e reconhecendo a norma, delimitando o agir coletivo.

A Lei nº. 10.931/04 (BRASIL, 2004), trouxe alterações à Lei nº. 4.591/64 (BRASIL, 1964) e, nesse sentido, Marques Filho e Diniz (2006, p. 87) esclarece:

Estas alterações objetivam dar segurança e estabilidade à função econômica e social do acervo da incorporação, dando maior garantia aos adquirentes e às instituições financeiras, criando um vínculo entre o patrimônio afetado e as obrigações decorrentes da incorporação. A afetação em si busca vincular as receitas da incorporação à concretização do empreendimento, impossibilitando que o incorporador desvie valores destinados à incorporação e impedindo que credores estranhos ao empreendimento possam penhorar bens afetados.

Há casos de incorporadoras ou construtoras que, utilizam os recursos de caixa de um empreendimento em outros, tornando-os deficitários e, em algum momento, podem comprometer a saúde financeira da empresa, já que os bens, considerados em si mesmos, acabam se tornando objeto de relação jurídica.

Segundo Caio Mario da Silva Pereira, apud Marques Filho e Diniz (2006, p. 121), a Teoria da Afetação se define como:

A teoria da afetação é aquela através da qual se concebe uma espécie de separação ou divisão do patrimônio pelo encargo imposto a certos bens, que são disponibilizados a serviço de um fim determinado. A afetação não importa na disposição do bem, e, portanto na sua saída do patrimônio do sujeito, mas, na sua imobilização em função de uma finalidade.

Manter um bem afetado não significa tirá-lo do patrimônio. Ele terá que cumprir o objetivo a que se propõe e, durante o período, ele terá gestão econômica e subordinação jurídica sobre o bem afetado, mas, após cumprir a finalidade, ele retorna à relação jurídica sem restrição, podendo responder por outros compromissos assumidos.

O condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias têm regulamentações próprias, determinadas no art. 28 da Lei nº. 4.591/64 (BRASIL, 1964): "As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei". O conceito de incorporador, nesse sentido é definido no art. 29 da referida Lei:

Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (Vetado) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou

que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Mesmo tendo um capítulo específico das obrigações e direitos do incorporador, previsto na Lei nº. 4.591/64 (BRASIL, 1964), no qual estão os documentos necessários à incorporação, não existia a responsabilidade do incorporador perante os condôminos ou promitentes.

As regras jurídicas, segundo Dimoulis (2003, p.99) “apenas facilitam o convívio social, procurando prevenir e solucionar problemas”, e dentro da conjuntura, no ano de 2004, o Presidente da República sancionou a Lei nº. 10.931/04 que instituiu o Patrimônio de Afetação, mantendo o empreendimento separado dos demais bens da incorporadora, preservando o patrimônio afetado e assim os promitentes compradores; bem como as instituições financiadoras. É opcional e irrevogável. Durante o andamento da obra, fica determinado no art. 31º-A § 2º: “O incorporador responde pelos prejuízos que causar ao patrimônio de afetação. (Incluído pela Lei nº. 10.931, de 2004)”.

Chalhub (2005) enfatiza a criação da afetação “introduz no direito positivo brasileiro um moderno mecanismo de segregação de riscos, aplicável às incorporações imobiliárias, que constitui, sem dúvida, atividade de extraordinário alcance econômico e social”.

O autor ainda expõe que a segregação do patrimônio “admitida pela teoria da afetação encerra a imposição de certos encargos a determinados bens em razão de alguma destinação que se lhes atribui” Chalhub (2001, p.119). Permitindo, assim, uma autonomia ao patrimônio, que tem função específica, mas não é separado dos bens no sentido geral. Nesse sentido, verifica-se, na origem do *trust*, a função que se propõe o patrimônio de afetação.

Com a segregação do patrimônio, os credores ficam impossibilitados de alcançar um bem afetado, protegido de ações que não sejam pertencentes a ele, gerando confiança aos promitentes compradores, que têm seu bem inalcançável em caso de falências ou outras ações não oriundas da obra afetada, cabendo ao incorporador a boa administração, o qual deverá ter conta bancária específica ao empreendimento segregado e manter escrituração contábil separada.

A criação da comissão de representantes que acompanhará a obra, verificando os livros e registros, extratos bancários, tendo livre acesso a todos os documentos pertencentes ao patrimônio. Em caso de falência do incorporador, a comissão de representantes convocará os proprietários para decidirem o destino da obra, podendo dar continuidade e ficarem responsáveis por ela com poderes para firmarem contratos e dar andamento ao empreendimento ou encerrar o patrimônio afetado.

Se o incorporador não vender todas as unidades imobiliárias, ficará responsável pelo pagamento das parcelas que corresponderem à conclusão da obra e, no caso de falência, durante o período em que o patrimônio estiver afetado, as dívidas oriundas de outro empreendimento não alcançaram o bem afetado. Entretanto, ao término do objetivo que se propõe, o patrimônio retorna ao incorporador sem restrições.

### **3 METODOLOGIA**

Para estabelecer a relação teórica e prática, buscou-se a pesquisa descritiva e exploratória. Segundo Gil (1999, p.44) “As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática”. Assim, a pesquisa descreve, investiga e analisa o fenômeno para que a compreensão do mesmo seja possível no momento exploratório do trabalho. No primeiro momento, foi feita a contextualização do ambiente macro econômico em que está inserido o mercado imobiliário; o déficit previsto para 2010, que se mostra como influência nas decisões empresariais. Para

dar suporte, foi utilizada pesquisa bibliográfica em: livros, revistas especializadas e sítios da rede mundial de computadores. Basicamente no banco de dados do IBGE, representando o governo; SINDUSCON que é o Sindicato da Construção Civil e a Empresa Brasileira de Estudos de Patrimônio (EMBRAESP), que faz estudos setoriais e especializados em consultoria na área imobiliária, preenchendo o objetivo específico referente ao estudo tributário.

As incorporadoras, por estarem envolvidas no processo de venda, fizeram parte do estudo. Foi feito um levantamento da base de dados da Bolsa de Valores do Estado de São Paulo, no qual foram analisadas as empresas com maior representatividade no mercado imobiliário, segundo o *ranking* geral publicado pela EMBRAESP. Após a identificação das empresas, foram examinadas as demonstrações de resultado do exercício da empresa, para analisar os resultados e os custos, sendo necessário estabelecer uma relação vendas/custo/resultado. De posse dos resultados, foi elaborado um estudo por meio de simulação em empresas tributadas pelo Lucro Real, nas quais o IRPJ e a CSLL incidem sobre o resultado. Para elaboração da simulação, os valores referentes ao custo dos imóveis vendidos para efeito de ajuste do Lucro Real, representam o valor médio de aproximadamente 65,01% (R\$ 1.416.000,00) sobre a receita líquida; já o lucro, antes das provisões, representa aproximadamente 20,34% sobre a mesma receita líquida (tabela 10).

#### **4 ESTUDO E ANÁLISE DOS CUSTOS TRIBUTÁRIOS**

Para melhor visualização, faz-se necessário uma simulação com valores. Nesta fase do trabalho será mostrado o recolhimento dos tributos (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL) em 2 momentos:

- Lucro Real com opção do RET
- Lucro Real;

Exemplificando a simulação, Lucro Real com opção do RET, os valores são:

- Receita de venda de imóveis: R\$ 2.400,00, sendo que R\$ 1.200.000,00 são tributados pelo Lucro Real e o restante oriunda de patrimônio afetado;
- Custo dos imóveis vendidos: R\$ 708.000,00, em qual são permitidos os descontos dos créditos pertencentes a compra (R\$ 650.000,00) de mercadoria referentes ao PIS/COFINS não cumulativo (10.725,00 e 49.400,00) para empresas tributadas pelo Lucro Real, a parte do custo que cabe ao patrimônio afetado será de R\$ 708.000,00 também;
- Comissões: R\$ 72.000,00 para efeito de tributação pelo Lucro Real;
- Provisão para Devedores Duvidosos R\$ 50.000,00 para efeito de tributação pelo Lucro Real;
- Salários R\$105.425,00 para efeito de tributação pelo Lucro Real e R\$ 105.425,00 considerados salários para o cálculo pelo RET;
- Aluguel de equipamentos R\$ 10.000, na qual é permitido o desconto dos créditos referentes ao PIS/COFINS (165,00-760,00) , após o desconto o valor é de R\$ 9.075,00 para empresa tributada pelo Lucro Real, no caso do RET a despesa é de R\$ 10.000,00;
- Energia elétrica R\$ 5.000,00, na qual é permitido o desconto dos créditos referentes ao PIS/COFINS (82,50-380,00) para empresa tributada pelo Lucro Real, após o desconto o valor é R\$ 4.537,50. Para o RET o valor é de R\$ 5.000,00.
- Arrendamento mercantil, R\$ 10.500,00, no qual é permitido o desconto de créditos relativos ao PIS/COFINS (173,25 e 798,00), após o desconto para empresa tributada pelo Lucro Real, o valor é de R\$ 9.528,75, para efeito de exemplificação o valor para o RET será de R\$ 10.500,00;

- Multa R\$ 60.000,00 para ajustes no Lucro Real.

**Tabela 5-Desconto do PIS/COFINS não cumulativo opção ao RET**

CÁLCULO DO PIS NÃO CUMULATIVO					
ELEMENTOS					Valores em R\$
1) Débitos					
Vendas	1.200.000,00	X	1,65%	=	19.800,00
2) (-) Créditos					
<input type="checkbox"/> Compras	650.000,00	X	1,65%	=	10.725,00
<input type="checkbox"/> Aluguéis pagos a PJ	10.000,00	X	1,65%	=	165,00
<input type="checkbox"/> Arrendamento Mercantil	10.500,00	X	1,65%	=	173,25
<input type="checkbox"/> Energia elétrica	5.000,00	X	1,65%	=	82,50
3) PIS a Recolher (1-2)					8.654,25
CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA					
1) Débitos					
Vendas	1.200.000,00	X	7,60%	=	91.200,00
2) (-) Créditos					
<input type="checkbox"/> Compras	650.000,00	X	7,60%	=	49.400,00
<input type="checkbox"/> Aluguéis pagos a PJ	10.000,00	X	7,60%	=	760,00
<input type="checkbox"/> Arrendamento Mercantil	10.500,00	X	7,60%	=	798,00
<input type="checkbox"/> Energia elétrica	5.000,00	X	7,60%	=	380,00
(=) COFINS a recolher (1-2)					39.862,00
<b>(=)PIS e COFINS a recolher</b>					<b>48.516,25</b>

Fonte:Autores

O desconto dos créditos, referente ao PIS/COFINS não cumulativo, são permitidos às empresas tributadas pelo Lucro Real, no exemplo simulado, a receita de venda corresponde á R\$ 1.200.000,00. A parcela de venda de R\$ 1.200.000,00 com opção ao RET não há permissão legal para o desconto, em qual são aplicadas as alíquotas de 0,65% para o PIS (1.200.000 x 0,65%=7.800,00) e 3,00% para a COFINS (1.200.000 x 3,00%= 36.000,00).

**Tabela 6 - Exemplo dos tributos no Lucro Real Anual com opção ao RET**

Nomenclatura	Valores em R\$
Receita Operacional Bruta	2.400.000,00
(-) Deduções da Receita	
PIS/COFINS (não cumulativo) <sup>1</sup>	(111.000,00)
PIS/COFINS (cumulativo RET) <sup>2</sup>	(43.800,00)
(=) Receita Líquida	2.245.200,00
(-) Custo dos Imóveis Vendidos	(1.355.875,00)
• Custo dos imóveis vendidos-desconto de crédito do PIS/COFINS (R\$708.000,00-R\$10.725,00-R\$49.400,00)	(647.875,00)
• Custo dos imóveis vendidos RET	(708.000,00)
(=) Resultado Bruto	889.325,00
(-) Despesas Operacionais	
Vendas	
Comissões	(72.000,00)
Provisão para Devedores Duvidosos	(50.000,00)
Administrativas	
Salários	(105.425,00)



Salários RET	(105.425,00)
Aluguel de equipamentos (R\$ 10.0000,00 – R\$165,00- R\$760,00)	(9.075,00)
Aluguel de equipamentos RET (R\$10.000,00)	(10.000,00)
Energia elétrica (R\$5.000,00 –R\$ 82,50-R\$380,00)	(4.537,50)
Energia elétrica RET (R\$5.000,00)	(5.000,00)
Arrendamento mercantil (R\$10.500,00-R\$173,25-R\$798,00)	(9.528,75)
Arrendamento mercantil RET (10.500,00)	(10.500,00)
Multa	(60.000,00)
Financeiras	
<b>(=) Resultado antes da CSLL/IRPJ</b>	<b>447.833,75</b>

<sup>1</sup> Alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,60% para COFINS

<sup>2</sup> Alíquota de 0,65% para o PIS/PASEP e 3,00% para COFINS

Fonte: Autores

As incorporadoras têm como opção de método de tributação o: Lucro Real, Lucro Presumido e RET; já as construtoras têm o Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional. Para encontrar o lucro líquido ajustado (Lucro Real), parte-se do resultado antes da CSLL e do IRPJ. No caso de empreendimento com patrimônio afetado, há a permissão para adição dos custos e despesas vinculados às receitas da atividade imobiliária tributadas pelo RET no LALUR e exclusões da receita oriunda do patrimônio afetado, conforme evidenciado abaixo.

#### **Tabela 7 - Ajustes com opção ao RET**

##### **PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**

Valores em R\$

Resultado antes das provisões	447.833,75
(+) Adições	
Provisão para devedores duvidosos (Livro Diário, fl XX)	50.000,00
Multas (Livro Diário, fl XX)	60.000,00
Custos e despesas vinculados às receitas da atividade imobiliária tributadas pelo RET – Patrimônio de Afetação	874.925,00
<b>(=) Soma das adições</b>	<b>1.432.758,75</b>
(-) Exclusões	
Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET – Patrimônio de Afetação	1.200.000,00
<b>(=) Soma das exclusões</b>	<b>1.200.000,00</b>
<b>(=) LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS</b>	
<b>(=) LUCRO REAL</b>	<b>232.758,75</b>

Fonte: Autores

Como o IRPJ e a CSLL são calculados à partir do lucro ajustado (com adições e exclusões) para empresas tributadas pelo Lucro Real. Os tributos (IRPJ e CSLL) pertencentes tanto ao Lucro Real como ao RET estão mostrados na tabela a seguir:

#### **Tabela 8 - IRPJ e CSLL com opção ao RET**

Lucro Real	Valores em R\$
IRPJ (R\$ 232.758,75 X 15%)	34.913,81
CSLL (R\$ 232.758,75 X 9%)	20.948,29
RET	Valores em R\$
IRPJ (R\$ 1.200.000,00 X 2,20%)	26.400,00
CSLL (R\$ 1.200.000,00 X 1,15%)	13.800,00

Total do encargo de IRPJ e CSLL	96.062,10
---------------------------------	-----------

Fonte: Autores

Caso a empresa não opte pelo Patrimônio de Afetação com opção pelo RET, com o faturamento de R\$ 2.400.000,00 e os valores dos custos e despesas relacionados na Tabela 6, com os descontos permitidos para PIS/COFINS (não cumulativo) tiveram seus valores duplicados, exceto os valores referentes a: comissões, provisões para devedores duvidosos e a multa que foram mantidos os valores iniciais.

**Tabela 9-Desconto PIS/COFINS não cumulativo**

CÁLCULO DO PIS NÃO CUMULATIVO					
ELEMENTOS	Valores em R\$				
1) Débitos					
Vendas	2.400.000,00	X	1,65%	=	39.600,00
2) (-) Créditos					
<input type="checkbox"/> Compras	1.300.000,00	X	1,65%	=	21.450,00
<input type="checkbox"/> Aluguéis pagos a PJ	20.000,00	X	1,65%	=	330,00
<input type="checkbox"/> Arrendamento Mercantil	21.000,00	X	1,65%	=	346,50
<input type="checkbox"/> Energia elétrica	10.000,00	X	1,65%	=	165,00
3) PIS a Recolher (1-2)					
					17.308,50
CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA					
1) Débitos					
Vendas	2.400.000,00	X	7,60%	=	182.400,00
2) (-) Créditos					
<input type="checkbox"/> Compras	1.300.000,00	X	7,60%	=	98.800,00
<input type="checkbox"/> Aluguéis pagos a PJ	20.000,00	X	7,60%	=	1.520,00
<input type="checkbox"/> Arrendamento Mercantil	21.000,00	X	7,60%	=	1.596,00
<input type="checkbox"/> Energia elétrica	10.000,00	X	7,60%	=	760,00
(=) COFINS a recolher (1-2)					
					79.724,00
<b>(=)PIS e COFINS a recolher</b>					
					97.032,50

Fonte: Autores

Os mesmos custos, despesas pela não opção ao RET, tem uma diferença sensível, conforme observado abaixo:

**Tabela 10-Lucro Real anual**

Nomenclatura	Valores em R\$
Receita Operacional Bruta	2.400.000,00
(-) Deduções da Receita	
Devoluções	
PIS/COFINS (não cumulativo) <sup>1</sup>	(222.000,00)
(=) Receita Líquida	2.178.000,00
(-) Custo dos Imóveis Vendidos	(1.295.750,00)
Custo dos imóveis vendidos - desconto de crédito do PIS/COFINS	
(R\$ 1.416.000,00-R\$ 21.450,00 – R\$ 98.800,00)	
(=) Resultado Bruto	882.250,00
(-) Despesas Operacionais	
Vendas	
Comissões	(72.000,00)

Provisão para Devedores Duvidosos Administrativas	(50.000,00)
Salários	(210.850,00)
Aluguel de equipamentos (20.0000-330,00-1.520,00)	(18.150,00)
Arrendamento mercantil (21.000,00-346,50-1.596,00)	(19.057,00)
Energia elétrica (10.000,00-165,00-760,00)	(9.075,00)
Multa Financeiras	(60.000,00)
<b>(=) Resultado antes da CSLL/IRPJ</b>	<b>443.118,00</b>

<sup>1</sup> Alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,60% para COFINS

Fonte: Autores

Há necessidade de fazer ajustes para a apuração do lucro e poder tributar o IRPJ e a CSLL, conforme mostrado abaixo:

**Tabela 11-Ajustes no Lucro Real anual**

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (em R\$)	
Resultado antes das provisões	443.118
(+) Adições	
Provisão para devedores duvidosos (Livro Diário, fl XX)	50.000
Multas (Livro Diário, fl XX)	60.000
Custos e despesas vinculados às receitas da atividade imobiliária tributadas pelo RET – Patrimônio de Afetação	
(=) Soma das adições	553.118
(-) Exclusões	
Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET – Patrimônio de Afetação	
(=) Soma das exclusões	
<b>(=) LUCRO REAL ANTES COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS</b>	<b>553.118</b>
<b>(=) LUCRO REAL</b>	<b>553.118</b>

Fonte: Autores

Após os ajustes, o cálculo do IRPJ e da CSLL para o Lucro Real estão mostrados na tabela abaixo:

**Tabela 12-IRPJ e CSLL para Lucro Real**

Lucro Real	Valores em R\$		
IRPJ	553.118,00	x 15%=	82.967,70
Adicional (553.118-240.000)	313.118,00	x 10%=	31.311,80
CSLL	553.118,00	x 9%=	49.780,62
<b>Total do encargo de IRPJ e CSLL</b>			<b>164.060,12</b>

Fonte: Autores

O PIS/COFINS referente a receita de R\$ 2.400.000,00 (Lucro Real) é de R\$ 97.032,50, o IRPJ/CSLL é de R\$ 164.060,12, totalizando R\$ 261.092,18; já com a opção ao RET o valor de PIS/COFINS R\$ 92.316,25, o IRPJ/CSLL é de R\$ 96.062,10, totalizando R\$ 188.378,35.

**5 CONCLUSÃO**

As Leis são fonte de Direito, que nascem do costume ou do uso comum, espelhadas nos anseios da sociedade. Fatos divulgados mostraram que em apartamentos de 2 ou 3 dormitórios, com fachadas de mármore, esquadrias de alumínio, orçados e comercializados por R\$ 130.000,00 (no ano de 1995), financiados; foram utilizadas areia de dunas de praia e água salobra. Os compradores viram o sonho da casa própria se desmoronar, levando-os a arcarem com os prejuízos, tanto moral quanto material.

Aspectos legais são considerados força, nos quais ninguém está obrigado a fazer algo (ou não), senão mediante a “força da Lei”. Um clamor desta ordem fez o Estado se manifestar e promulgar a Lei nº. 10.931/04 (BRASIL, 2004), que dentre outros itens, dispõe sobre o patrimônio de afetação nas incorporações imobiliárias, visando proteger a sociedade, de modo a não arcarem com perdas desta ordem. No texto, a luz do Direito deu às empresas incorporadoras a opção de escolher entre afetar ou não um empreendimento, que consagra um objetivo específico na teoria da afetação. Na preferência por afetar o patrimônio, as incorporadoras têm a alternativa tributária, da referida Lei no art. 1º que dá como opção o RET, o qual estipula em 7% (total) os tributos como IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS. Ficou constatado no estudo de Ribas Filho (2006) sobre as incorporadoras que utilizam a Lei nº. 10.931/04 (BRASIL, 2004) que: em 2006, 7 empresas afetaram o patrimônio.

Já o aspecto das instituições financeiras, nos últimos anos, revela que o número de financiamentos vem aumentando com a mesma velocidade do crescimento da construção civil. Dentro deste contexto, a Lei nº. 10.931/04 (BRASIL, 2004) tem um aspecto de garantia, quanto a gerenciamento financeiro, qualidade no material empregado, e cronograma de obra; pelo fato de manter o empreendimento separado dos demais e acompanhado por uma comissão de representantes. Mas, para estas, o fato de que o patrimônio seja afetado ou não é indiferente para a liberação de recursos em forma de empréstimos.

No estudo sobre custo tributário proposto com empresas incorporadoras tributadas pelo Lucro Real, o impacto é maior, na ordem de R\$ 261.02,62; já as empresas tributadas pelo Lucro Real com opção ao RET somam R\$ 188.378,35, no caso específico de tributos federais na faixa de receita de R\$ 2.400.000,00.

O Patrimônio de Afetação, a princípio como norma jurídica, tem um aspecto que merece atenção que é a segurança que proporciona aos compradores e instituições financeiras, pelo fato de afastar o patrimônio. O presente estudo destaca outro aspecto que é das novas diretrizes criadas a partir do RET em empresas tributadas pelo Lucro Real que optam por afastar o patrimônio representam uma diferença de 27,85% (menor) no custo tributário, das incorporadoras que optam pelo RET.

## BIBLIOGRAFIA

BOVESPA. **Sistema de divulgação externa [2008]**. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/dxw/AbriuDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=04.01&gstrIDTQDRODESCRICAONUMERO=NOTAS%20EXPLICATIVAS&gstrIDTQdro=itnota>> . Acesso em: 01 nov. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº. 21/1979**. Disponível em: <[http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=IN000000211979031301\\$.CHAT.%20E%20SRF.ORG.A.&l=0&p=1&u=/netahtml/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3](http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=IN000000211979031301$.CHAT.%20E%20SRF.ORG.A.&l=0&p=1&u=/netahtml/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3)>. Acesso em: 2 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº. 84/1979**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=5267>> Acesso em: 4 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº. 458/2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre as receitas decorrentes das atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4582004.htm>> Acesso em: 10 abr. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 4.591/64**. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L4591.htm>>. Acesso em 20 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 5.172/1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em 8 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 9.317/1996**. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 9.718/1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9718.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.931/04**. Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, Letra de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Bancário, altera o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969, as Leis nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, nº 4.728, de 14 de julho de 1965, e nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2004/Lei/L10.931.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2004/Lei/L10.931.htm)>. Acesso em: 01 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 123/2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº

5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm>>. Acesso em 01 ago. 2007.

\_\_\_\_\_. **Regulamento do Imposto de Renda.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em 20 dez. 2007.

CHALHUB, M.N. A afetação das incorporações imobiliárias. Lei nº 10.931/2004. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 866, 16 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7595>>. Acesso em: 06 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Trust: perspectivas do direito contemporâneo na transmissão da propriedade para administração de investimentos e garantia.** Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº. 1.154/09 de 23 de janeiro de 2009.** Brasília: CFC. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/normas/index.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/normas/index.htm)> Acesso em: 10 fev. 2009.

DIMOULIS, D. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

EMPRESA BRASILEIRA DE ESTUDOS DO PATRIMÔNIO. **EMBRAESP ranking das incorporadoras - ano base 2006.** Disponível em: <<http://www.EMBRAESP.com.br/pesquisas/Rankings%20Incorporadoras%20-%202006.htm>>. Acesso em: 3 dez. 2007.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS-FGV Projetos. **Construção formal x informal: produtividade e carga tributária.** Relatório de pesquisa [2005]. Disponível em: <<http://www.sindusconsp.com.br/downloads/Caracteriza%C3%A7%C3%A3o%20da%20constru%C3%A7%C3%A3o%202005.pdf>>. Acesso em 20 jul. 2007

\_\_\_\_\_. **O Crédito imobiliário no Brasil caracterização e Desafios** [2007]. Disponível em: <[http://www.abecip.org.br/sitenovo/arquivos/Trabalho\\_FGV.pdf](http://www.abecip.org.br/sitenovo/arquivos/Trabalho_FGV.pdf)>. Acesso em: 28 set. 2007.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas: 1999.

\_\_\_\_\_. **Normas de apresentação tabular.** 3 ed. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

\_\_\_\_\_. **Pesquisa Anual da Indústria da Construção – PAIC, 2005.** Disponível em <[www.ibge.com.br](http://www.ibge.com.br)>. Acesso em: 16 out. 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – **Carga Tributária Brasileira atinge 37,30% do PIB no 1º. Trimestre de 2007, com crescimento de 1,03 ponto percentual** [2007]. Disponível em: <[http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=2049&pagina=0](http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=2049&pagina=0)>. Acesso em: 23 mar. 2008.

MARQUES FILHO, V.P.; DINIZ, M.L.C. **Incorporação imobiliária & patrimônio de afetação.** 1ª ed, 2ª tir. Curitiba: Juruá 2006.

NAGATSUKA, D.A.S.; TELES, E.L. **Manual de contabilidade introdutória**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

REALE, M. **Lições preliminares de direito**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIBAS FILHO, D.V. **Patrimônio de afetação na atividade imobiliária**: um estudo com incorporadoras e construtoras da Grande São Paulo. Dissertação (Mestrado ). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo. 2006.

TORRES FILHO, E. T.; PUGA, F. P.; NASCIMENTO, M. M. **Investimento deve crescer mais de 10% ao ano em 2008-2011**. Visão do desenvolvimento BNDES, nº. 43 Ano 2007. Disponível em: <[http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1201110573.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1201110573.pdf)>. Acesso em 03 maio 2008.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**INDICADORES DE DESEMPENHO ABORDADOS EM ARTIGOS DE  
PERIÓDICOS DO QUALIS/CAPES - BRASIL: UM ESTUDO  
BIBLIOMÉTRICO DO PERÍODO 2000 – 2008**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Sabrina do Nascimento**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestranda em Ciências Contábeis

**Adriana Kroenke**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestranda em Ciências Contábeis

**Ilse Maria Beuren**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**INDICADORES DE DESEMPENHO ABORDADOS EM ARTIGOS DE PERIÓDICOS DO  
QUALIS/CAPES - BRASIL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DO PERÍODO 2000 – 2008**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Na literatura encontram-se diversos instrumentos de avaliação de desempenho que podem auxiliar os gestores na tomada de decisão. Os indicadores de desempenho provenientes destes instrumentos pretendem auxiliar no alcance dos objetivos estratégicos e operacionais das organizações. Nesse contexto elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: *Quais os indicadores propostos na literatura para avaliação do desempenho organizacional são abordados nos artigos publicados em periódicos do Brasil?* Assim o objetivo é identificar os indicadores propostos na literatura para avaliação do desempenho organizacional abordados em artigos publicados nos periódicos do Qualis/Capes – Brasil, no período de 2000 a 2008. Estudo descritivo foi realizado por meio de pesquisa bibliométrica em artigos de periódicos classificados como nacional A, B ou C do Qualis/Capes da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, publicados no período de 2000 a 2008. A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) é uma agência do Ministério da Educação e Cultura (MEC) do Brasil, responsável pelo acompanhamento e avaliação dos cursos de pós-graduação *strictu sensu* do país. O Qualis é uma estratificação da qualidade da produção intelectual dos programas de pós-graduação, cuja lista é utilizada pela Capes para avaliação trienal dos cursos de mestrado e doutorado do país. Na pesquisa foram identificados 2.646 artigos que apresentam no título, resumo e/ou palavras-chave as terminologias: avaliação, desempenho, *performance*, decisão, mensuração, avaliação de desempenho e *assessment*. Dada a amplitude da abordagem dos artigos, desses foram selecionados somente os artigos que apresentam os termos indicador e desempenho no título, resumo e/ou palavras-chave. De posse desta amostra realizou-se análise de conteúdo, que permite verificar com profundidade a temática abordada nos artigos selecionados, realizada com auxílio de uma ficha padronizada. Este estudo, por meio das técnicas utilizadas, possibilita a evolução das pesquisas relacionadas a este tema, gerando oportunidades de desenvolvimento científico.

## 1 INTRODUÇÃO

No contexto atual, a necessidade de avaliação de desempenho organizacional por meio de indicadores é fundamental para o desenvolvimento de qualquer organização, visto que muitas empresas não conseguem sobreviver sem um controle de suas atividades e de seu desempenho. Neste sentido, diversos estudos dedicam-se a conceituá-la e, desta maneira, evidenciam sua relevância como instrumento para a mensuração e geração de informação (PASSONI; RAUPP; FEY, 2006). De acordo com Oliveira (2002, p. 4), “[a] medição do desempenho é uma disciplina importante, por si própria, e que tem revelado progressos significativos nos tempos mais recentes, particularmente no que diz respeito a serviços e ao uso de indicadores não-financeiros e não-quantitativos”.

Pace, Basso e Silva (2003, p. 39) afirmam que “[u]m bom administrador controla o desempenho dos sistemas sob sua responsabilidade com a ajuda de medidas de desempenho. Como esses sistemas se desenvolveram e como evoluíram pode ser mais bem compreendido por meio do conhecimento das forças que os moldaram”. Corrêa e Hourneaux Junior (2008) analisaram os sistemas de mensuração e avaliação de desempenho organizacional em quatro empresas do setor químico e constataram que é necessário discutir mais intensamente a necessidade do gerenciamento do desempenho organizacional. Outros autores, como Coelho (2004), Santos (2004), Fernandes (2005), Machado, Machado e Holanda (2007) e Callado, Callado e Almeida (2008), discorrem a respeito da utilização de indicadores de desempenho em seus estudos.

Indicadores de desempenho, conforme Passoni, Raupp e Fey (2006), são utilizados para suprir as necessidades de seus usuários com dados precisos e informações adicionais, por meio de ferramentas gerenciais. A utilização destes indicadores é imprescindível para a transformação das informações que auxiliam o desenvolvimento da *performance* global da organização. Callado, Callado e Almeida (2008, p.4) definem que o indicador de desempenho “consiste no primeiro passo para o entendimento de seu significado institucional, bem como a visualização da amplitude de sua aplicação”. Merchant (2006) afirma que os indicadores de desempenho, devem possuir características que compreendam: congruência, controlabilidade, oportunidade, acuracidade, compreensibilidade e custo *versus* benefício, sendo este adotado neste estudo para classificação dos indicadores de desempenho organizacional. Diante do exposto este estudo procura responder a seguinte pergunta de pesquisa: *Quais os indicadores propostos na literatura para avaliação do desempenho organizacional são abordados nos artigos publicados em periódicos do Brasil?*

Por conseguinte, o artigo procura identificar os indicadores propostos na literatura para avaliação do desempenho organizacional abordados em artigos publicados nos periódicos do Qualis/Capes – Brasil, no período de 2000 a 2008. A pesquisa justifica-se com vistas, a contribuir para o desenvolvimento científico do arcabouço teórico sobre o tema investigado, fundamentado em Callado, Callado e Almeida (2008), que citam em seu estudo a posição de Neely et al. (2005), em que comentam que diversos aspectos relacionados a mensuração de desempenho ainda estão abertas à discussão, no que tangem aos resultados, pois estes apresentam lacunas e incongruências que necessitam pressupostos teóricos que sirvam de alicerce as investigações desta temática.

O presente estudo é organizado em seis seções, iniciando com esta seção de caráter introdutório. As seções 2 e 3 tratam do referencial teórico, abordando a Avaliação de Desempenho Organizacional e as Medidas e/ou Indicadores de Desempenho que norteiam o desenvolvimento da pesquisa. A seção 4 apresenta o enquadramento metodológico; a seção 5 discute a análise dos resultados acerca dos artigos investigados; e a seção 6 tece reflexões e faz recomendações para pesquisas futuras, a partir da limitação deste estudo.

## **2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**

Lucena (1992, p. 35) afirma que “a prática de avaliação, entendida no seu sentido genérico, é tão antiga quanto o próprio homem” e complementa que é também “[...] a base para a tomada de decisão sobre qualquer situação que envolve uma escolha”. Petri (2005) cita os autores Bower (1972), Rumelt (1974), Schoeffler, Buzzell e Heany (1974), Hamermesh (1977), Hofer e Schendel (1978), Porter (1980), Prahalad e Doz (1981), e Haspeslagh (1982) que analisaram várias formas de avaliação de desempenho de organizações. Para Lucena (1992) o sucesso da avaliação de desempenho compreendendo todas as suas fases e etapas, depende em grande parte da gerência, na medida em que ela for utilizada como ferramenta gerencial de acompanhamento e de ação permanente sobre o desempenho dos funcionários no tocante à busca de qualidade, produtividade e bons resultados.

A afirmação acima pode ser complementada por Cardoso (2005, p. 36), o qual afirma que “avaliar desempenho passa a ser um meio para se tomar decisões adequadas, constituindo-se num processo complexo que agrega as características informativas e essenciais, para se integrar ao processo de gestão, no ciclo planejamento-execução-controle”. Callado, Callado e Machado (2007) destacam que, embora seja comum avaliar resultados e desempenhos nas organizações, é preciso, primeiramente, definir aquilo que se pretende medir para posteriormente estabelecer os parâmetros de mensuração.

Segundo Schmidt, Santos e Martins (2006, p. 4), “todos os métodos de avaliação de desempenho empresarial estão alicerçados no pressuposto básico de que as empresas atuam em ambiente de recursos escassos e de alta competitividade”. Isso causa dificuldades em manterem-se futuramente competitivos. Assim, é notória a importância de medir o desempenho visando o gerenciamento e melhoria nos níveis de competitividade. Harrington (1993, p. 98) destaca que “as medições são o ponto de partida para o aperfeiçoamento, porque elas permitem que você saiba quais são as metas”. O autor afirma ainda que é preciso “desenvolver medições críticas de eficácia, eficiência e adaptabilidade, e as respectivas metas para o processo total”.

## **3 MEDIDAS DE DESEMPENHO E/OU INDICADORES DE DESEMPENHO**

Para que a empresa alcance seus objetivos estratégicos é fundamental que os gestores possam determinar a ordem de prioridade de consumo de recursos físicos,

financeiros, humanos, tecnológicos, entre outros. Para isso, faz-se necessário dispor de informações nas quais se incluem as advindas do processo de medição do desempenho das organizações (NASCIMENTO et al., 2008).

A construção de medidas de desempenho de forma adequada está diretamente relacionada ao sucesso de um sistema de avaliação de desempenho organizacional. Para tanto, é fundamental que algumas características sejam percebidas no momento da construção dessas medidas. (KAPLAN e NORTON, 2000; YEO, 2003; TUOMELA, 2005; GARENGO, BIAZZO e BITITCI, 2005; CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 2007; SKRINJAR, BOSILJ-VUKSIC e INDIHAR-STEMBERGER, 2008; PUNNIYAMOORTHY e MURALI, 2008). O uso de medidas financeiras e não financeiras é bastante discutida, principalmente devido ao novo contexto em que as organizações estão inseridas, em que os aspectos intangíveis se sobrepõem aos aspectos tangíveis das organizações.

No que se refere às medidas financeiras, Pace, Basso e Silva (2003) explicam que elas são conhecidas e são consideradas as limitações dos sistemas tradicionais de mensuração financeira de modo a avaliar o sucesso ou o fracasso dos gestores. Já às medidas não-financeiras, são pouco utilizadas em função do baixo nível de conhecimento da importância das conseqüências que podem trazer sobre aquelas medidas além dos administradores se mostrarem confusos quanto às formas de reconciliação entre as medidas financeiras e não-financeiras.

Cardoso (2005) menciona que os indicadores de desempenho são capazes de mensurar a satisfação da mão-de-obra além de conduzir as empresas para uma melhor adaptação ao ambiente externo. Como cada empresa possui suas particularidades, elas podem criar seus próprios indicadores ajustando-se às suas necessidades de mensuração e controle de desempenho. Tendo em vista que estes indicadores podem servir como ferramentas para o estabelecimento de estratégias, faz com que a definição dos mesmos exija muito cuidado para que o sucesso das empresas possa ser alcançado.

Qualquer sistema de mensuração deve ter como objetivo motivar executivos e demais colaboradores a implementar com sucesso a estratégia de sua unidade de negócios, sendo necessário para tal, traduzir a estratégia em sistemas de mensuração facilitando a transmissão de seus objetivos e metas bem como a execução da estratégia (KAPLAN; NORTON, 1997).

#### **4 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA**

No que se refere à metodologia, esta pesquisa se caracteriza como descritiva, realizada por meio de um estudo bibliométrico com abordagem quali-quantitativa. Andrade (2005, p. 124) cita que nas pesquisas descritivas “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”. Este estudo classifica-se como descritivo por apresentar os indicadores de desempenho organizacional abordados nos periódicos nacionais do Qualis/Capes-Brasil na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. Os periódicos utilizados são apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1: Periódicos que compõem a amostra**

Nome do Periódico	Classificação no Qualis/CAPES	Nº Artigos Selecionados
<u>Cadernos EBAPE.BR (FGV)</u>	NA	3
<u>Ciência da Informação</u>	NA	1
<u>Ensaio. Avaliação e Políticas Públicas em Educação</u>	NA	1
<u>Gestão &amp; Produção</u>	NA	7
<u>Organizações Rurais e Agroindustriais</u>	NA	2
<u>Pesquisa Operacional</u>	NA	1
<u>RAC. Revista de Administração Contemporânea</u>	NA	3
<u>REAd. Revista Eletrônica de Administração</u>	NA	1
<u>Redes (Santa Cruz do Sul)</u>	NA	1
<u>Revista Brasileira de Economia</u>	NA	1
<u>Alcance (UNIVALI)</u>	NB	1
<u>Análise Econômica (UFRGS)</u>	NB	1
<u>REGGE Caderno de Pesquisas em Administração</u>	NB	3
<u>Cadernos de Administração Rural (ESAL)</u>	NB	1
<u>GESTÃO.Org.</u>	NB	2
<u>Revista de Ciências da Administração (CAD/UFSC)</u>	NB	1
<u>Revista de Negócios</u>	NB	3
<u>Revista Produção Online</u>	NB	6
<u>Revista Universo Contábil</u>	NB	2
<u>Turismo. Visão e Ação (Itajaí)</u>	NB	3
<u>E &amp; G. Economia e Gestão</u>	NC	1
<u>Pensar Contábil</u>	NC	1
<b>Total</b>		<b>46</b>

Fonte: dados da pesquisa.

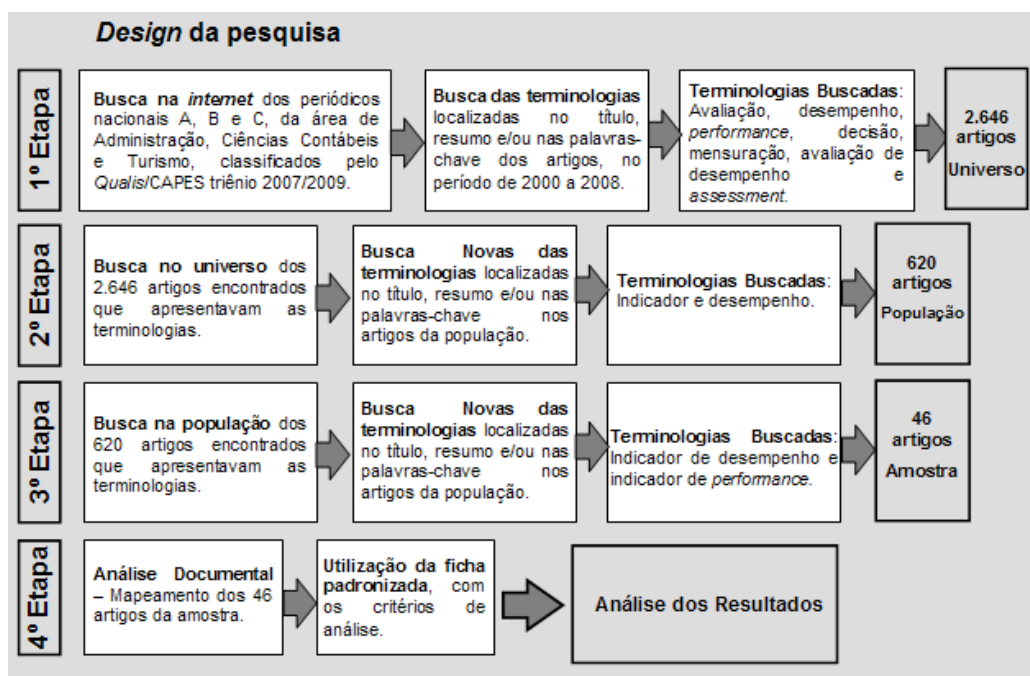
A pesquisa bibliométrica possibilitou o levantamento quantitativo dos artigos investigados para, em seguida, realizar o mapeamento. A seleção dos artigos foi realizada em três etapas, nas quais foram localizadas terminologias no título, resumo e palavras-chave. Na primeira etapa, foram utilizadas as terminologias: avaliação, desempenho, *performance*, decisão, mensuração, avaliação de desempenho e *assessment* totalizando 2.646 artigos. De posse destes artigos foi aplicada a segunda etapa na qual foram utilizadas as terminologias: indicador e desempenho resultando numa população de 620 artigos. Por meio deles foi possível definir na terceira etapa, utilizando as terminologias: indicador de desempenho e indicador de *performance*, a amostra de 46 artigos, publicados em 22 periódicos classificados no Qualis/CAPES.

Após a elaboração da etapa de mapeamento, os 46 artigos que compõem a amostra foram submetidos à análise de conteúdo. No decorrer do processo de leitura e interpretação dos artigos científicos, foram criados alguns critérios de análise que serviram de base para elaboração de uma ficha padronizada. A ficha padronizada contemplou os seguintes tópicos: a) código do artigo; b) ano de publicação; c) classificação no Qualis/CAPES do periódico; d) nome do periódico; e) autores e vínculo institucional do primeiro autor; f) título do artigo; g)

tipo metodológico do estudo (teórico/teórico-empírico/pontual/holístico); h) definição de indicador; i) definição construtiva do indicador (afiliação teórica); j) trajetória histórica dos indicadores; e l) enfoque do artigo e segmento empresarial empregado.

Os dados levantados foram submetidos à análise de conteúdo, que segundo Bardin (1979) é uma técnica de análise que permite o mapeamento dos artigos com o objetivo de obter indicadores que permitam a geração de conhecimentos referentes às condições de produção/recepção das mensagens.

Para proporcionar um melhor entendimento dos procedimentos metodológicos adotados na presente pesquisa apresenta-se a Figura 1.



**Figura 1: Design da pesquisa.**

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto às limitações para a consecução desta pesquisa tem-se que: a) foram pesquisados apenas os artigos científicos disponibilizados na *internet*; b) os artigos em língua estrangeira não fizeram parte da amostra; c) a busca das terminologias supracitadas, restringiu-se ao título, resumo e palavras-chave; e d) os resultados apresentados não permitem generalizações a partir do presente mapeamento a outras áreas de conhecimento.

## 5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, apresenta-se a descrição e análise dos dados, onde demonstram-se os resultados do estudo bibliométrico e o mapeamento da pesquisa.

## 5.1 Estudo Bibliométrico

Neste estudo, serão apresentadas a identificação dos autores mais prolíferos, por meio de suas afiliações institucionais; exame das similaridades entre as instituições quanto à produção científica e a localização das instituições no centro, na zona intermediária e na periferia de acordo com sua produção científica; bem como a concentração dos periódicos de acordo com a classificação do Qualis/CAPES.

### *a) Identificação dos autores mais prolíferos, por meio de suas afiliações institucionais*

No Quadro 1 apresentam-se os autores que se destacaram quanto à produção científica nos periódicos analisados.

<b>Ranking</b>	<b>Autores</b>	<b>Nº Artigos</b>	<b>Instituição</b>	<b>Departamento de origem</b>
1º	Aldo Leonardo Cunha Callado	3	Universidade Federal da Paraíba	Ciências Contábeis
	Antônio André Cunha Callado	3	Universidade Federal Rural de Pernambuco	Ciências Contábeis
2º	Márcio André Veras Machado	2	Universidade Federal da Paraíba	Administração
	Marly Monteiro de Carvalho	2	Universidade de São Paulo	Engenharia de Produção

**Quadro 1: Autores mais prolíferos e suas afiliações institucionais.**

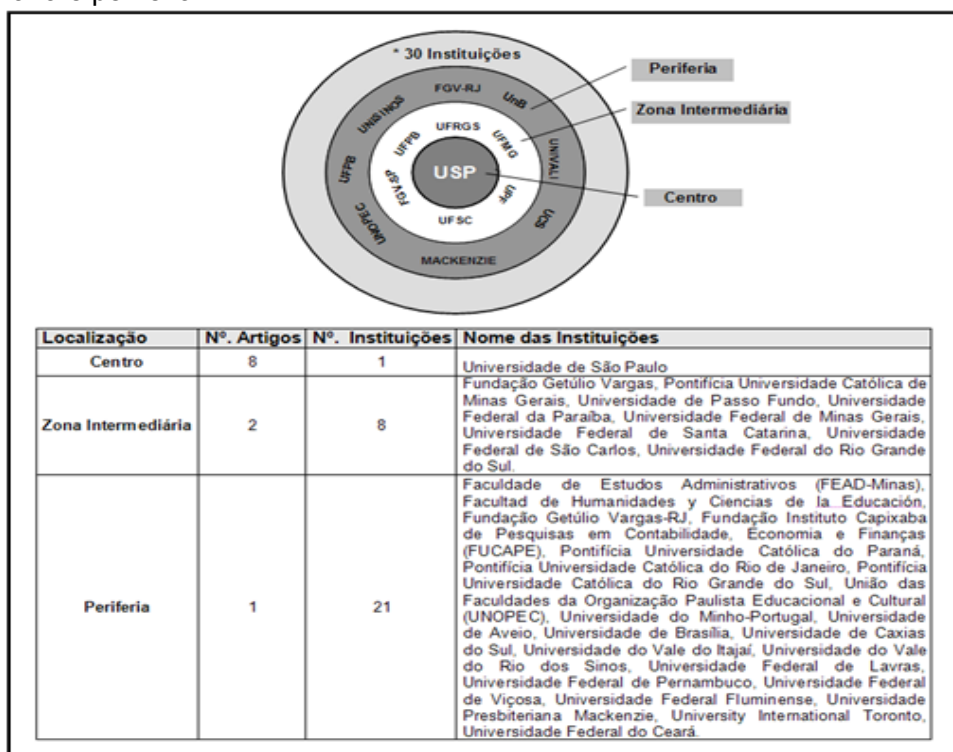
Fonte: dados da pesquisa.

Segundo os dados apresentados, os autores que ficaram em primeiro lugar no ranking geral, Aldo Leonardo Cunha Callado e Antônio André Cunha Callado, são do mesmo departamento de origem, neste caso do departamento de Ciências Contábeis. Em segundo lugar, destacam-se os autores Márcio André Veras Machado e Marly Monteiro de Carvalho do departamento de Administração e Engenharia de Produção, respectivamente.

No que se refere à quantidade de autoria por artigo, verificou-se que 9 artigos foram elaborados por um único autor e 37 artigos por múltiplos autores. Dessa maneira, 12 artigos foram elaborados por dois autores, 17 por três e 8 por quatro autores, respectivamente.

### *b) Similaridades entre instituições quanto à produção científica e localização das instituições no centro, na zona intermediária e na periferia, de acordo com sua produção científica*

Na Figura 2 apresentam-se as instituições de acordo com suas similaridades no que se refere à produção científica. Estas foram subdivididas em três grupos: centro, zona intermediária e periferia.

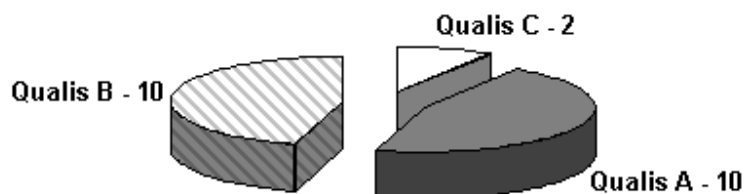


**Figura 2: Similaridades entre instituições e suas localizações.**

Fonte: adaptado de Souza *et al.* (2008).

Observa-se na Figura 2, que a Universidade de São Paulo localiza-se no centro, apresentando uma concentração maior de artigos científicos publicados. O segundo grupo, caracterizado pela Zona Intermediária, é composto pelas oito instituições que publicaram dois artigos, seguido pelo terceiro grupo, composto pelas 21 instituições que publicaram apenas um artigo científico que se localizam na periferia.

c) *Concentração dos periódicos de acordo com a classificação do Qualis/CAPES*



**Gráfico 1: Concentração dos periódicos de acordo com o Qualis/CAPES**

Fonte: dados da pesquisa.



Considerando-se a Tabela 1, na qual é possível verificar os periódicos que integram a amostra da presente pesquisa, nota-se por meio do Gráfico 1 que a maioria deles são classificados como nacionais A e B. Estes, correspondem a 91% da amostra. Os periódicos de classificação nacional C correspondem a somente 9% do total de 22 periódicos analisados. Dentre eles, e de acordo com o período analisado, destaca-se o periódico Gestão e Produção com o maior número de artigos publicados referente ao tema em questão, seguida do periódico Revista de Produção On-line.

## 5.2 Mapeamento do Estudo

Apresenta-se, a seguir, a descrição dos artigos segundo: natureza do estudo (teórico ou prático, e holístico ou pontual); apresentação da definição constitutiva ou não sobre indicadores de desempenho organizacional; enfoque da pesquisa quanto aos Indicadores; bem como, artigos que apresentam ou não definição dos conceitos de Indicadores de Desempenho e sua respectiva classificação.

### *a) Natureza do estudo*

Na Tabela 2 são apresentados os dados que se referem à natureza dos estudos classificados em teóricos e empíricos. São apresentadas também as análises destes estudos quanto ao objetivo de avaliar/mensurar questões holísticas ou pontuais.

**Tabela 2: Classificação quanto à natureza do estudo**

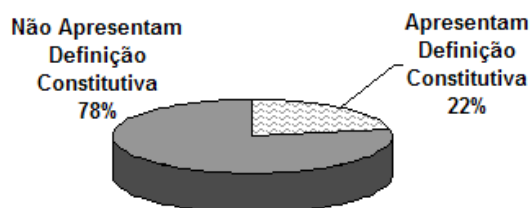
Estudos Classificados como Teóricos		Estudos Classificados como Empíricos	
Holístico	1	Holístico	16
Pontual	9	Pontual	16
Não apresenta classificação	2	Não apresenta classificação	2
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>Total</b>	<b>34</b>

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com os dados apresentados, nota-se que prevalecem os estudos empíricos, representando 73,9% do total, sendo apenas 26,1% de estudos teóricos. Subentende-se que os indicadores de desempenho organizacional apresentam maior ocorrência em estudos empíricos.

### *b) Apresentação da definição constitutiva*

Apresentam-se as definições constitutivas, ou seja, as afiliações teóricas adotadas na confecção dos indicadores de desempenho utilizados nos artigos investigados, conforme Gráfico 2.



**Gráfico 2: Concentração das definições constitutivas identificadas na pesquisa**

Fonte: dados da pesquisa.

Assim, conforme Gráfico 2, infere-se que 78% dos artigos científicos analisados não apresentam definição constitutiva, contudo, 22% das pesquisas apresentaram. No Quadro 2, são apresentadas as definições utilizadas pelos autores em seus estudos.

Código	Definições Constitutivas apresentadas nos artigos investigados
1	Kaplan e Norton (1992)
6	Kaplan e Norton (2000)
7	Davenport (1998) e McGee e Prusak (1994), além do desempenho mensurado pelo BSC de Kaplan e Norton (1997).
9	Técnica de Mudge - A técnica implica na comparação das funções e na determinação de sua prioridade relativa. A operacionalização se efetiva pela comparação mútua de todas as funções do produto, a partir da qual se obtém um quadro em que a soma relativa dos coeficientes de cada função representa a importância, em percentual, de uma função sobre a outra (SELIG, 1993).
11	O modelo adota a afiliação teórico de Kaplan e Norton (1997)
12	Fawcett e Clinton, 1997; Gilliland e Bello, 1997
14	O modelo adota a afiliação teórico de Kaplan e Norton (1997)
15	Takeda <i>et al.</i> (2001)
20	Gobetti e Klering (2007)
21	La Porta e López-de Silanes (1999).
45	Sink e Tuttle (1993)
46	FPNQ (1996, apud MAFRA, 1999)

**Quadro 2: definições constitutivas apresentadas nos artigos investigados**

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 2, verifica-se que dentre os vários autores mencionados quanto à afiliação teórica, percebe-se o predomínio de Kaplan e Norton (1992), (1997) e (2000) em vários artigos. Assim, pressupõe-se que dentre as pesquisas investigadas a disseminação de indicadores de desempenho relacionados a estes autores, nos remete a utilização da metodologia do *Balanced Scorecard* com suas quatro perspectivas: Clientes, Processos Internos, Financeira e de Aprendizagem e Crescimento.

*c) Enfoque da pesquisa quanto aos Indicadores*

Na seqüência, apresenta-se o enfoque dos indicadores utilizados nos artigos analisados, bem como o segmento empresarial em que foram aplicados.

**Tabela 3: Enfoque apresentado nos artigos investigados.**

<b>Enfoque da Utilização do Indicador</b>	<b>Nº Artigos</b>	<b>Percentual</b>
Econômico	1	2%
Econômico-financeiro	12	27%
Econômico-financeiro e operacional	4	9%
Econômico-financeiro, operacional e qualidade	4	9%
Econômico-financeiro, operacional e social	1	2%
Econômico-financeiro; operacional, recursos humanos, ambiental e qualidade	1	2%
Financeira	2	5%
Operacional	7	16%
Qualidade	4	9%
Qualidade e operacional	3	7%
Recursos Humanos	1	2%
Social	1	2%
Social e econômico	1	2%
Não apresenta	4	9%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 3 a predominância de artigos com enfoque econômico-financeiro (49%) de seus indicadores de desempenho. Destes 12 artigos tratam apenas do enfoque econômico-financeiro e os outros dez abordam simultaneamente os enfoques: operacional, qualidade, recursos humanos e sociais. Ressalta-se ainda, que os artigos com enfoque operacional (45%) dos estudos analisados, sendo sete que apresentam o indicador isoladamente e 13 artigos são apresentados em conjunto com outros indicadores de desempenho.

Quanto ao segmento empresarial, em que estes indicadores de desempenho são aplicados, apresenta-se a Tabela 4.

**Tabela 4: Segmento empresarial apresentado pelos artigos analisados.**

<b>Segmento Empresarial</b>	<b>Nº Artigos</b>	<b>Percentual</b>
Biotechnology	1	2 %
Construção	1	2 %
Distribuidoras de Bebidas	1	2 %
Energia	1	2 %
Entidades Sociais	1	2 %

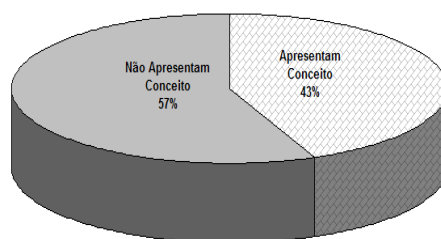
Empresas Rurais	3	8%
Empresas de Pequeno e Médio Porte	1	2 %
Empresas Privatizadas	1	2 %
Financeiro	5	11%
Floricultura	1	2 %
Fundação Privada	1	2 %
Hoteleiro	2	4%
Indústrias	7	15%
Instituições de Ensino	2	5%
Prestadora de Serviços	1	2 %
Serviços Públicos	9	20%
Transportes	1	2 %
Turismo	1	2 %
Não apresenta	6	13%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

A partir dos dados expostos na Tabela 4, verifica-se que o segmento empresarial dominante nos estudos analisados é o setor de serviços públicos (20%), sendo este caracterizado por pesquisas relacionadas a hospitais públicos, saneamento básico, polícia militar, entidades sociais, prefeituras e serviços públicos de modo geral. Seguido pelo setor industrial (15%), representado pelas empresas moveleiras, têxteis, metal-mecânica, petroquímica e indústrias de artefatos e utensílios plásticos. Destaca-se também, que seis artigos não apresentaram o segmento empresarial ao qual destinavam-se seus indicadores.

*d) Artigos que apresentam ou não definição dos conceitos de Indicadores de Desempenho Organizacional e sua classificação*

No Gráfico 3, observa-se a porcentagem de artigos que apresentam ou não a definição dos conceitos de Indicadores de Desempenho no escopo da pesquisa.



**Gráfico 3: Concentração dos conceitos apresentados nos artigos investigados.**

Fonte: dados da pesquisa

Nesse sentido, verifica-se que 26 artigos (57%) não apresentam conceito e 43% apresentam, que representa 20 artigos. Para realizar a classificação do conceito de Indicador de Desempenho Organizacional utilizou-se a definição proposta por (Merchant, 2006), que afirma que os indicadores de desempenho devem ser congruentes de modo que as medidas estejam alinhadas com os objetivos organizacionais; controláveis para que os gestores

detenham controle sobre elas; oportunas para que tenham um efeito desejado; acuradas, ou seja, as medidas devem ser precisas e objetivas; compreensíveis e devem apresentar custo-benefício, onde o custo deve ser menor do que os benefícios gerados.

Segundo o Merchant(2006), podem-se identificar os aspectos separadamente, conforme segue:

- a) *Congruência* - as medidas devem estar alinhadas aos objetivos da organização;
- b) *Controlável* - os gestores e/ou avaliadores devem ter o controle sobre suas medidas;
- c) *Oportunas* - referem-se à defasagem de tempo entre as ações gerenciais e o retorno dos resultados. Quando as medidas não geram recompensas curto espaço de tempo, não terão o efeito desejado;
- d) *Acuradas* - as medidas de desempenho devem ser precisas, ou seja, resumem-se a previsão e objetividade;
- e) *Compreensível* - os indicadores devem ser de fácil compreensão;
- f) *Custo x Benefício* - o custo incorrido na medição deve ser menor que os benefícios trazidos pelas medidas.

Dado o exposto, os 20 artigos tiveram seus conceitos analisados para identificar a ocorrência dos pressupostos evidenciados por Merchant (2006): congruência, controlabilidade, oportunidade, acuracidade, compreensibilidade e custo x benefício, apresentados na Tabela 5:

**Tabela 5: Classificação quanto à conceituação de Indicadores de Desempenho Organizacional**

<b>Classificação quanto à conceituação de Indicadores de Desempenho Organizacional</b>	<b>N°. Ocorrências</b>	<b>Percentual</b>
Congruência	6	17%
Controlável	17	47%
Oportunas	5	14%
Compreensível	7	19%
Custo x Benefício	1	3%
<b>Total</b>	<b>36</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando-se a Tabela 5, constata-se que dentre as características de Indicadores de Desempenho elencadas por Merchant (2006), a controlável, que se caracteriza pelas medidas, se sobressai dentre as demais características definidas. A característica do custo-benefício apresentou apenas uma ocorrência. As demais ocorreram em média em 16,7% dos casos. Nesse sentido, infere-se a partir dos dados apresentados, que existe uma lacuna no tocante à conceituação dos Indicadores de Desempenho. Os autores preocupam-se apenas em criar Indicadores voltados à mensuração, ou seja, voltados à quantificação ignorando os aspectos de congruência, oportunidade, compreensibilidade e principalmente custo x benefício.

## 6 CONCLUSÕES

Este estudo teve por objetivo principal identificar os indicadores propostos na literatura para avaliação do desempenho organizacional abordados em artigos publicados nos periódicos do Qualis/Capes – Brasil, no período de 2000 a 2008. A amostra constituiu-se de 46 artigos científicos, que abordam a avaliação de desempenho organizacional e que apresentam no título, resumo e palavras-chave as terminologias: indicador de desempenho e indicador de *performance*. Nesse sentido, resgata a indagação que norteia este estudo: *Quais os indicadores propostos na literatura para avaliação do desempenho organizacional são abordados nos artigos publicados em periódicos do Brasil?*

Em resposta a esta indagação foi possível constatar que:

- a) quanto a natureza dos estudos investigados, 73,9% correspondem a estudos empíricos, destes 47% são holísticos e 47% são pontuais. Os estudos teóricos representam 26,1% dos artigos analisados, sendo nove artigos com abordagem pontual e apenas um com abordagem holística;
- b) no que tange, a apresentação das definições constitutivas, ou seja, as afiliações teóricas dos indicadores de desempenho evidenciados nos artigos analisados, apenas 22% as apresentaram. Dentre as definições encontradas, destacam-se os autores Kaplan e Norton (1992; 1997; 2000), em que se infere a utilização dos indicadores de desempenho relacionados a metodologia do Balanced Scorecard (BSC) em suas quatro perspectivas: Clientes, Processos Internos, Financeira e de Aprendizagem e Crescimento, estudados por estes autores;
- c) referente ao enfoque abordado nos artigos analisados, 49% apresentam enfoque econômico-financeiro, destes dez artigos abordam simultaneamente os enfoques: operacional, qualidade, recursos humanos e sociais. Seguido pelo enfoque operacional (45%) dos estudos analisados, destes 13 artigos são apresentados em conjunto com outros indicadores de desempenho;
- d) a análise do segmento empresarial possibilitou constatar que o setor de serviços públicos representa 20% dos estudos investigados quanto à utilização dos indicadores de desempenho, seguido pelo setor industrial com 15% de representatividade. Ressalta-se ainda, que 43% dos artigos apresentaram conceitos relacionados aos Indicadores de Desempenho em suas pesquisas.

Por fim, destaca-se que dentre as características dos Indicadores de Desempenho classificados de acordo com Merchant (2006), o critério controlabilidade se sobressaiu dentre as demais características: congruência, oportunidade, acuracidade, compreensibilidade e custo x benefício. Nesse sentido, infere-se a partir dos dados apresentados, que existe uma lacuna no tocante à conceituação dos Indicadores de Desempenho. Os autores analisados

preocupam-se em criar Indicadores voltados à mensuração, ou seja, voltados à quantificação, ignorando os aspectos de congruência, oportunidade, compreensibilidade e principalmente custo *versus* benefício.

Dessa maneira, as características detectadas nos estudos analisados não corroboram com a definição proposta por Merchant (2006) simultaneamente, ou seja, deveriam contemplar todas as características previamente definidas pelo autor supracitado. Frente às limitações deste estudo, decorrentes das estratégias de pesquisa adotadas, recomenda-se para futuras pesquisas: a) investigar outras áreas de conhecimento, a fim de comparar os resultados com os achados no presente estudo; b) realizar pesquisas direcionadas aos tipos de indicadores de desempenho, bem como suas respectivas escalas de mensuração; e c) replicar o estudo em anos posteriores, a fim de acompanhar a evolução dos indicadores de desempenho.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luis Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 1979.
- CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; CALLADO, Antônio André Cunha; ALMEIDA, Moisés Araújo. A Utilização de Indicadores de Desempenho não-financeiros em Organizações Agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v.10, n.1, p.1-14, 2008.
- CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; MACHADO, Márcio André Veras. Indicadores de desempenho operacional e econômico: um estudo exploratório no contexto do agronegócio. *Revista de Negócios*, Blumenau, v. 12, n. 1, p. 3 - 15, jan./mar., 2007.
- CARDOSO, Amilton Fernando Cardoso. **Análise de indicadores de desempenho organizacional nas pequenas empresas de confecção de camisetas em malha de Brusque/SC**. 2005. 178f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.
- CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Multiple Perspectives of Performance Measures. **European Management Journal**. V.15, n.4, p.266-282, 2007.
- COELHO, Michelle Queiroz. Indicadores de Performance para Projetos Sociais: a perspectiva dos *stakeholders*. **Alcance**, v.11, n.3, p.423-444, set./dez.,2004.
- CORRÊA, Hamilton Luiz; HOURNEAUX JUNIOR, Flavio. Sistemas de mensuração e avaliação de desempenho organizacional: estudo de casos no setor químico do Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 48, p.50-64, set./dez., 2008.
- FERNANDES, Bruno Henrique Rocha. Rastreamento os direcionadores da performance organizacional: uma proposta metodológica. **Cadernos EBAPE.BR**, v.3,n.1, março, 2005.
- GARENCO, Patrizia; BIAZZO, Stefano; BITITCI, Umit S. Performance measurement systems in SMEs: a review for a research agenda. **International Journal of Management Reviews**, v.7, n.1, p.25-47, 2005.
- HARRINGTON, H. James. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.
- KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997. Tradução de: The balanced scorecard. Acima dos autores: Harvard Business Scholl Press.
- KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2000.



LUCENA, Maria Diva da Salete. **Avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 1992.

MACHADO, Márcia Machado; MACHADO, Márcio André; HOLANDA, Fernanda Marques da. Indicadores de Desempenho Utilizados pelo Setor Hoteleiro da Cidade de João Pessoa/PB: um estudo sob a ótica do Balanced Scorecard. **Turismo – Visão e Ação**, v.9, n.3, p.393-406, set./dez., 2007.

MERCHANT, Kenneth A. Measuring general managers' performances. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v.19, n.6, p.893-917, 2006.

NASCIMENTO, Sabrina et al. Proposição de uma metodologia baseada no *Balanced Scorecard* para suporte à gestão estratégica de uma transportadora de carga fracionada. **Revista Gestão Organizacional**, v. 1, n. 2, p. 89-101, 2008.

MAROCO, João. **Análise estatística com utilização do SPSS**. 2. ed. Lisboa: Sílabo, 2003.

OLIVEIRA, Rômulo Carvalho de. Avaliação de Desempenho Logístico. **REAd**, Porto Alegre, edição 25, v.8, n.1, jan./fev., 2002.

PETRI, Sérgio Murilo. **Modelo para apoiar a avaliação das abordagens de gestão de desempenho e sugerir aperfeiçoamentos: sob a ótica construtivista**. 2005. 236 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; BASSO, Leonardo Fernando Cruz; SILVA, Marcos Alessandro da. Indicadores de Desempenho como Direcionadores de Valor. **RAC**, v.7, n.1, p. 37-65, jan./mar., 2003.

PASSONI, Edgar; RAUPP, Fabiano Maury; FEY, Vladimir Arthur. O Uso de Indicadores de Desempenho em Fundações Privadas. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.8, n.33, p.39-45, jul./set.,2006.

PUNNIYAMOORTHY, M.; MURALI, R. Balanced score for the balanced scorecard: a benchmarking tool. **Benchmarking: An International Journal**, v.15,n.4, 2008.

SANTOS, Rubens da Costa. Mensurando Valor e Performance na Prestação de Serviços Sociais. **Gestão.Org**, v.2, n.1, jan./abr., 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS José Luiz dos; MARTINS, Marco Antonio. **Avaliação de empresas: foco na análise de desempenho para o usuário interno: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

SKRINJAR, Rock; BOSILJ-VUKSIC, Vesna; INDIHAR-STEMBERGER, Mojca. The impact of business process orientation on financial and non-financial performance. **Business Process Management Journal**. v.14, n.5, 2008.

SOUZA, Flávia Cruz de et al. Investigação das instituições de ensino e de seus pesquisadores a partir da produção científica da Revista Contabilidade & Finanças. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008, Curitiba. *Anais...* Paraná, 2008.

TUOMELA, Tero-Sepp. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. **Management Accounting Research**, v.16, p. 293-320, 2005.

YEO, Roland. The tangibles and intangibles of organizational performance. **Team Performance Management: An International Journal**. v.18, n.7/8, p.199-204, 2003.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ANÁLISIS DE LOS SISTEMAS DE COSTOS UTILIZADOS EN LAS  
ENTIDADES DEL SECTOR SALUD EN COLOMBIA Y SU UTILIDAD  
PARA LA TOMA DE DECISIONES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Maria Isabel Duque Roldán  
Luis Fernando Gómez Montoya  
Jair Albeiro Osorio Agudelo**

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA  
(Miembro IIC)**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ANÁLISIS DE LOS SISTEMAS DE COSTOS UTILIZADOS EN LAS ENTIDADES DEL  
SECTOR SALUD Y SU UTILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES**

**Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación**

**RESUMEN**

La salud hace parte de uno de los más grandes e importantes sectores de la economía colombiana, por ello viene sufriendo una serie de transformaciones en las que se ha pretendido incluir una mejora en la información financiera y de costos que se genera. Sin embargo, las entidades encargadas de la vigilancia, regulación y control no han logrado aplicar con rigor la normatividad vigente en la materia, la cual obliga desde el año 1993 a que todas las entidades prestadoras de servicios de salud en Colombia tengan un sistema de costos. En este escrito se presentan los resultados de la investigación realizada por el Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, en la cual se comprueba a través de un estudio en el cual se tomó una muestra representativa de hospitales públicos y clínicas privadas de la ciudad de Medellín y su Área metropolitana (se escogió esta ciudad porque es una de las que más entidades de este sector tiene), y en el cual se encontró una gran discrepancia entre las metodologías (sistemas de costos) empleadas, los niveles de información costeados, los criterios o bases de distribución utilizadas y los objetos de costo finales (productos/servicios), lo que hace imposible que la información de costos sea comparable y útil para la toma de decisiones sectoriales y en ocasiones ni siquiera sirva para tomar decisiones al interior de las organizaciones.

**Palabras clave:** sector salud, planes de cuentas, sistema de costos, costos hospitalarios, toma de decisiones.

## INTRODUCCIÓN

La salud es definida por la Organización Mundial de la Salud como “el estado de completo bienestar físico, mental y social, y no solamente la ausencia de afecciones o [enfermedades](#)”<sup>46</sup>. Es claro dentro de las políticas públicas de los estados que los pilares básicos del desarrollo son la salud y la educación. En Colombia el sistema general de salud ha sido ampliamente cuestionado y por ello viene sufriendo una serie de transformaciones tanto estructurales como procedimentales. Sin embargo, dentro de las reestructuraciones planteadas poca importancia se le ha otorgado al tema de la incorporación de adecuados sistemas de información financiera y de costos dentro de este tipo de entidades; lo que explicaría en parte el poco éxito que han tenido las reformas introducidas al sistema, y que constantemente los hospitales y clínicas presenten crisis económicas. Las entidades encargadas de la vigilancia, regulación y control del sector tienen gran responsabilidad en esta problemática pues no han sabido aplicar con rigor la normatividad vigente en la cual se exige a todas las entidades prestadoras de servicios de salud, tanto públicas como privadas, contar con sistemas de información completos y confiables que permitan la oportuna toma de decisiones. Prueba de ello, son los múltiples planes de cuentas vigentes en el sector, que impiden la comparación y la uniformidad de criterios en materia contable y la falta de definición de sistemas unificados para el manejo de costos y gastos en este tipo de empresas como lo ha hecho, por ejemplo, el sector de servicios públicos domiciliarios.

El objetivo central planteado en el desarrollo de este trabajo investigativo es el de analizar los sistemas de costos utilizados por las entidades prestadoras de servicios de salud en Colombia, tanto públicas como privadas, para efecto del cálculo de los costos y adicional a ello, verificar si la información suministrada por éstos sistemas es utilizada para la toma de decisiones; razón por la cual, en las siguientes líneas, se analizará la problemática a la cual se enfrentan las entidades de este sector, comenzando por una caracterización del sistema de seguridad social que actualmente opera en Colombia, para luego realizar un pequeño análisis de la normatividad emitida en materia de costos y finalmente, hacer una revisión de las metodologías de costeo que pueden aplicarse en el sector y como ellas, unidas a una adecuada cultura de gestión pueden ayudar a las entidades que prestan servicios de salud a superar la crisis que enfrentan y a mejorar la información que se genera. Posteriormente, se explicará a través del instrumento diseñado y aplicado en una muestra de entidades de salud públicas y privadas de la ciudad de Medellín y su Área metropolitana, el gran rezago que tiene el sector en la preparación de información de costos que sea útil para la toma de decisiones.

---

<sup>46</sup> WHO. Constitución de la Organización mundial de la salud.

## **1. EL SECTOR SALUD Y SU INFORMACIÓN ¿QUÉ HA PASADO?**

### **1.1. El sistema de salud en Colombia**

Razones como el aumento poblacional, el mayor gasto per capita en salud, la aparición de una mayor cantidad de personas con enfermedades de alto costo, o simplemente por la premisa de que a mayor inversión en salud, mayor grado de desarrollo y bienestar se logrará, hacen que muchos países, conscientes de la importancia de este tema, cada vez inviertan un porcentaje más alto de los presupuestos estatales en este sector.

Para el caso colombiano, el gasto nacional en salud como proporción del PIB viene aumentando progresivamente, pasando del 6,2% en 1993 al 7,8% en 2003, tendiendo a estabilizarse en ese nivel durante los cuatro últimos años, y luego de haber alcanzado 9,6% en 1997. (Barón, 2007).

Este incremento se justifica en parte, en el cambio que sufrió el sistema de salud en nuestro país. Colombia pasó de un modelo que brindaba subsidios a la oferta, en el cual se manejaba un esquema centralizado, basado en hospitales públicos donde se prestaba un servicio igual para todos y con tratamientos homogéneos, a un modelo que brinda subsidios a la demanda, el cual se basa en la descentralización, la autonomía y responsabilidad de los prestadores de servicios de salud, donde se llega a sectores de la población que se encontraban excluidos y se prestan servicios de carácter heterogéneo. Anteriormente, el servicio de salud era suministrado por el Estado, ahora contamos con un modelo de libre competencia donde participan agentes públicos y privados en igualdad de condiciones y donde se le exige a los hospitales y clínicas autofinanciación y autosostenibilidad. La salud pasó de ser un mercado de pocos competidores y clientes cautivos, a un mercado de operadores privados y clientes abiertos.

El cambio de modelo trajo profundas crisis en muchas de las entidades públicas encargadas de prestar servicios de salud. Algunas de las causas de esta crisis han sido:

- El incremento en el número de usuarios en el sistema, pues se pasa de atender a las personas con capacidad de pago (cotizantes), a la atención de todo su grupo familiar (beneficiarios).
- Las Políticas estatales que plantean la cobertura universal en salud (la cual se espera obtener en el año 2009) y de la cual, gran parte se hace a través del régimen subsidiado.
- Algunas de las entidades que prestan servicios de salud tenían, y aún mantienen estructuras complejas, en las cuales los requerimientos de utilización de tecnología costosa, la alta proporción de personal de múltiples profesiones y oficios requerido para la operación, los altos costos de personal, la antigüedad del mismo y las cargas de las convenciones colectivas pactadas a través de los años, son algunos de los factores que representan los más altos costos de operación (Henao, 1999).

- El control sobre el consumo de recursos o la racionalización en su utilización no es una decisión que repose sobre la dirección de la entidad, pues el personal que presta los servicios (médicos, enfermeras, etc.) y que en la estructura jerárquica de estas entidades se encuentran en la base, son los que tienen el poder sobre esta decisión tan trascendental, pues como lo expresa Fresneda (1998), al ser los prescriptores se convierten en los principales generadores de costos y, en consecuencia, son las figuras que en gran medida pueden proceder a la racionalización o contención del gasto hospitalario, la relevancia de este personal los convierte en la parte fundamental de la organización, rompiendo así con la lógica jerárquica.
- La estructura financiera de este tipo de entidades es compleja: costos fijos altos, capacidad ociosa (pues en ocasiones no se utiliza toda la capacidad instalada), niveles de rentabilidad relativamente bajos para el riesgo que involucra y altos requerimientos de liquidez que no son posibles de obtener, pues quien administra los recursos del sistema, que en el caso colombiano es el Fondo de Solidaridad y Garantía –FOSYGA-, no gira oportunamente los recursos y reiteradamente incumple con los acuerdos de pago.
- El principal elemento del costo en este tipo de entidades –la mano de obra- hace que en muchas de ellas, este rubro alcance un 75% e incluso hasta un 80% de los costos totales.
- La falta de sistemas de información integrados, con procesamiento de información en tiempo real, hace que en muchas de estas entidades se presenten fenómenos como: dobles afiliaciones, reclamo de medicamentos en varios puntos de atención, atención de personas que no están afiliadas al sistema (suplantaciones), robo de medicamentos para ser vendidos en el mercado negro, entre otros.
- Los manuales tarifarios que rigen el sector y mediante los cuales se definen los valores máximos a cobrar en cada una de las actividades, procedimientos e intervenciones, no fueron construidos teniendo como base estudios de costos rigurosos, lo que hace que muchas entidades del sector al aplicar dicha estructura tarifaria definida por ley, no alcancen ni siquiera a cubrir sus costos, por ende no generan rentabilidad y mucho menos pueden invertir sus excedentes en modernización de equipos, actualización de los sistemas de información, capacitación del personal y demás acciones necesarias para hacer más eficientes los procesos.

Como consecuencia de la problemática planteada aparece la denominada “crisis hospitalaria” o “crisis del sistema de salud colombiano” la cual se ve reflejada en situaciones como:

- Las entidades encargadas de contratar los servicios con las clínicas y hospitales optan por otorgar los contratos a aquellas que ofrecen mejores tarifas; por lo que muchas entidades, especialmente públicas, han perdido contratos que históricamente habían tenido, simplemente por no tener la certeza de si pueden o no bajar sus tarifas; o en el

caso contrario, aceptan las nuevas condiciones y negocian con tarifas que no corresponden con su estructura financiera, lo que lleva a una reiterada iliquidez que impide cubrir las obligaciones laborales, se presenta escasez de insumos, demandas de usuarios y proveedores. Por lo que al finalizar cada año se realizan paros y posibles cierres de hospitales por problemas presupuestarios, entonces el gobierno debe tomar una decisión: girar nuevos recursos, cerrar el hospital o entregarlo a un operador privado. (Franco, 2004).

- Disminución en la calidad de los servicios prestados. Parece increíble pero muchas de las entidades de salud privadas y algunas públicas buscan generar excedentes en detrimento de la calidad en la atención: acortamiento de los tiempos de consulta, disminución en la prescripción de medicamentos, en la remisión a especialistas y en la práctica de pruebas de laboratorio, imagenología, etc. Como consecuencia de lo anterior, los usuarios deben recurrir a demandas para que se les garanticen sus derechos, por lo que cada año se tramitan cientos de miles de éstas.

Las crisis que ha presentado el sector, ha obligado a los entes encargados de la vigilancia, regulación, inspección y control a tomar decisiones en cuanto a la forma como las entidades deben manejar su información y reportarla, a continuación se analizarán algunas de las principales normas emitidas.

## **1.2 Revisión de la normatividad en materia de costos para el sector**

Al revisar la normatividad que aplica el sector salud en Colombia, se encuentra evidencia documental que permite concluir que al menos en el papel los entes encargados de la vigilancia, regulación y control de sector han pretendido establecer metodologías para la preparación y presentación de la información contable y de costos:

- **Ley 100 de 1993.** Con la expedición de esta ley, se exige de manera clara y explícita que toda entidad prestadora de servicios de salud tanto pública como privada debe contar con adecuados sistemas contables y de costos, tal y como se expresa en el artículo 185:

***Parágrafo: Toda institución Prestadora de Servicios de Salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el artículo 241 de la presente ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las Entidades Promotoras de Salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema***

Este párrafo es un poco confuso en su definición pues habla de un *sistema contable que registre los costos de los servicios*, no se habla específicamente de contar con un sistema de costos, sin embargo el artículo 225 aclara esta situación:



***Información requerida. Las Entidades Promotoras de Salud, cualquiera sea su naturaleza, deberán establecer sistemas de costos, facturación y publicidad. Los sistemas de costos deberán tener como fundamento un presupuesto independiente, que garantice una separación entre ingresos y egresos para cada uno de los servicios prestados, utilizando para el efecto métodos sistematizados. Los sistemas de facturación deberán permitir conocer al usuario, para que este conserve una factura que incorpore los servicios y los correspondientes costos, discriminando la cuantía subsidiada por el Sistema General de Seguridad Social en Salud.***

Este artículo aclara que las instituciones, tanto públicas como privadas, que presten servicios de salud deben contar con un sistema de costos, independiente de la contabilidad financiera, pero interrelacionado con ella, aunque no especifica la metodología a aplicar ni los procedimientos necesarios para implementarlo.

### **1.3 Sistemas o metodologías de costeo**

Es importante ahora referirnos al tema de metodologías o sistemas de costeo, y aunque en la literatura se pueden encontrar múltiples opciones mediante las cuales se puede obtener el costo de un producto o servicio, realizando un análisis más detallado de la teoría general de costos aplicada al sector salud, se encuentran herramientas para la gestión y manejo de los costos que pueden cumplir con los requisitos de información que se requieren en él, las cuales combinan las técnicas más acertadas en la asignación de recursos con el análisis de procesos y actividades. Es por ello que cada vez toma más fuerza en este sector la utilización de metodologías tales como:

- a. Costeo Basado en Actividades ABC:** el ABC (Activity Based Costing) es una metodología de costeo que surge con la finalidad de mejorar la asignación de recursos a cualquier objeto de costo (producto, servicio, cliente, mercado, dependencia, proveedor, etc.) y tiene como objetivo medir el desempeño de las actividades que se ejecutan en una empresa y la adecuada asignación de costos a los productos o servicios a través del consumo de las actividades; lo cual permite mayor exactitud en la asignación de los costos y permite la visión de la empresa por actividad. El ABC pone de manifiesto la necesidad de gestionar las actividades, en lugar de gestionar los costos (Duque - Osorio, 2003). Esta es una de las metodologías más utilizadas en la actualidad por su amplia aceptación y mayor credibilidad para el cálculo, la gestión de los costos y su estrecha relación con el direccionamiento estratégico, la cual genera mejor información para la toma de decisiones y la gestión empresarial; de hecho en Colombia, existe regulación específica según la cual esta metodología debe ser aplicada en todas las empresas prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios; en el sector de la salud, se ha utilizado en combinación con el costeo absorbente al momento de proponer herramientas para el cálculo de costos (Programa de Mejoramiento, Ministerio de Salud, 1999).

Asimismo, la Federación Internacional de Contadores IFAC en su *Estudio 12 "Perspectivas de la Contabilidad de costos en el sector público"*, sugieren el ABC como

una de las metodologías de costeo que deben utilizar los entes públicos incluido el sector salud, por sus grandes bondades.

**b. Costeo por Protocolos:** un protocolo desde el punto de vista clínico, es una secuencia ordenada de procedimientos utilizables ante un individuo con un determinado cuadro clínico o sobre la actitud terapéutica más adecuada ante un problema de salud. El protocolo permite al médico o personal del área de la salud encargado del procedimiento, realizar el tratamiento de manera efectiva y con el *costo mínimo* (Candia, 1997). El costeo por protocolos aunque es muy utilizado en el área de la salud, más que una metodología de costeo, es una herramienta que permite calcular estándares de consumo ante determinado procedimiento, los cuales son utilizados por el Costeo Basado en Actividades o el Costeo Absorbente al momento de calcular el costo real de la prestación del servicio y por el costeo estándar para proyectar el comportamiento de los servicios. (Duque y Osorio, 2003).

**c. Costos por procesos:** el enfoque sistémico o por procesos, parte del principio de que el Proceso es la forma natural de organización del trabajo y surge en contraposición de las organizaciones piramidales o verticales, estructuradas con base en las funciones (enfoque funcional). Todo proceso hace parte de un Sistema y es uno de los elementos importante de él. Un Sistema es cualquier conjunto de elementos interconectados por una configuración de relaciones que constituyen la organización que lo define y especifica su identidad (Maturana, 1995).

Esta metodología tiene como objetivo calcular el costo de cada uno los procesos misionales u operativos que componen el negocio, para a partir de él, tomar las decisiones necesarias. Esta metodología es muy utilizada en el sector salud, dado que los procesos pueden definirse y separarse de una forma relativamente fácil, sin embargo al pretender costear sólo procesos misionales, deja de lado los procesos administrativos que representan un valor importante dentro de la estructura de este tipo de entidades, así como el costeo de otros niveles de información relevantes: procedimientos, pacientes, productos, etc.

**d. Costo por paciente/patología:** esta metodología de la cual se encuentra bibliografía y referencias de aplicación en Uruguay y Argentina, parte de una clasificación en dos grandes tipos de costos: variables y fijos; es decir, por un lado el sistema deberá calcular los costos variables por paciente que serán todos aquellos gastos que se originan por la atención al paciente, por ejemplo, medicamentos, material de uso médico, análisis, honorarios específicamente para ese paciente, etc. Por otro lado, se deben calcular los costos fijos o costos por utilización de los servicios del hospital, como pueden ser el costo del día/cama en cada tipo de sala (convencional, intermedio, intensivo, etc.), el costo de utilización del quirófano, el costo de la consulta por especialidad, etc. (Montico y Velarde, 2003). Este método exige sistemas de información muy complejos que permitan registrar

los costos para cada uno de los pacientes, además no tiene en cuenta la asignación de un grupo grande de costos indirectos asociados a los servicios.

**e. Grupos Relacionados de Diagnóstico – GRD:** el GRD es un método de agrupación de pacientes basado en las características significativas de los diagnósticos emitidos al momento del ingreso, las cuales permiten predecir el nivel de recursos que consumen los diagnósticos y tratamientos posteriores hasta el momento del alta. Las características significativas del diagnóstico provienen:

- Del paciente
- De la enfermedad

Un Grupo de Diagnóstico Relacionado es el conjunto de pacientes con una enfermedad clasificada etiológicamente (por su causa y sus manifestaciones), que demanda diagnósticos y tratamientos similares y consume cantidades similares de recursos. (Gomero, 1997). En consecuencia, los pacientes se agrupan en categorías homogéneas en función de las características clínicas que presenten y de los procesos a los que tendrán que ser sometidos, formándose así grupos de “iso-consumo” de recursos (Fresneda, 1998).

Los Grupos Relacionados de Diagnóstico al igual que los protocolos son herramientas que le sirven a las metodologías de costeo para mejorar el cálculo del costo y llegar a niveles de detalle más profundos, sin embargo no podrían clasificarse como metodologías de costeo. Sobre el tema de los GRD's existe amplia bibliografía y referentes de aplicación en los Estados Unidos y España. Para el caso Colombiano el Hospital San Vicente de Paúl de la ciudad de Medellín utiliza esta herramienta y cuenta con documentación clara sobre su aplicación.

Las diferentes herramientas mencionadas en los párrafos anteriores, son aplicables en el área de la salud; sin embargo, es necesario realizar estudios que a través del análisis detallado tanto de las características y complejidades que tienen los servicios de salud como de las bondades y limitaciones de cada uno de los sistemas de costeo y técnicas de gestión existentes, propongan la metodología o combinación de metodologías que mejor se acomodan a las necesidades de información del sector.

Otro aspecto sobre el que hay que trabajar fuertemente es la promoción de la cultura de costos al interior de las empresas, para que los diferentes niveles de dirección comprendan la importancia de hacer un monitoreo permanente al comportamiento de los costos de su unidad y con ello mejorar la gestión y los resultados. Nada se lograría con que las entidades encargadas de la vigilancia y control en el sector definan claramente el sistema de costos a aplicar y que las empresas inviertan una cantidad considerable de recursos en su implementación, si finalmente ésta información no es utilizada de forma adecuada. En los párrafos siguientes profundizaremos sobre este tema.

#### 1.4 Cultura gerencial

Otro de los factores importantes para superar la crisis que afecta este sector y que viene de la mano de un buen sistema de información financiero y de costos es la creación de una cultura de alta gerencia en estas instituciones. Los hospitales no sólo se logran mejorar con dinero: se necesita gerencia, se necesita mejorar tecnología y cambiar la cultura organizacional. (Gamarra, 1999).

Se requieren líderes que sepan interpretar la información financiera y tomar decisiones adecuadas, que no piensen en la minimización del consumo de recursos como única salida, pues es importante tener en cuenta que en la atención en salud lo primordial es salvar vidas, independientemente de lo que cueste; lo que se busca es determinar a través de la información de costos que se genera y las decisiones gerenciales que se toman en la entidad, lo eficientes que son en la utilización de los recursos, los planes de racionalización – sin desmejorar la calidad- que se ejecutan, ya que lo ideal no es disminuir costos sino prestar un servicio con la mayor calidad al menor costo posible. (Arcila, 2003).

La llegada de teorías económicas al sector de la salud y su aplicación en él, hacen que se dé un enfoque exclusivamente técnico a problemas sociales, que haya confusión entre la cobertura y el servicio, es decir, entre derecho y atención, dos aspectos que no siempre están correlacionados, puesto que se puede tener cobertura, pero nunca alcanzar el servicio. Igualmente se corre el peligro de creer que dando cantidad se atiende con calidad (Toro, 2003).

En suma, se requieren líderes que sepan interpretar la información financiera y de costos y que a partir de ella diseñen la plataforma para implantar un modelo de gestión estratégica, la cual involucra entre otras herramientas:

- Análisis de capacidad ociosa: Para mejorar niveles de productividad haciendo un mejor uso de la infraestructura disponible y en general de los costos fijos que tiene la entidad.
- Cálculo de puntos de equilibrio: Con el fin de establecer los niveles mínimos de actividad que se requieren para recuperar los costos y con ello establecer las actividades que se deben estimular y aquellas que se deben eliminar o replantear.
- Fijación de tarifas: contar con información confiable y completa a la hora de enfrentar procesos de negociación con las entidades contratantes.
- Análisis de valor agregado y eficiencia de las actividades: lo que le permitirá a la empresa determinar en cuales de ellas se deben tomar decisiones como la subcontratación o contratación con terceros, la reestructuración, la centralización de actividades repetitivas, o la eliminación.

- La comparación (Benchmarking): este procedimiento permite mediante la comparación con empresas consideradas líderes o que cuentan con las mejores prácticas en determinados aspectos, que la empresa mejore sus procesos tanto asistenciales como administrativos. Este procedimiento es muy utilizado en otros países y en el caso británico, por ejemplo, todos los hospitales están incluidos en un proceso de Benchmarking obligatorio impulsado por el Gobierno y que culmina con la publicación anual de un ranking de los hospitales en función de sus costos. (García, 2006).
- Presupuestación: si se cuenta con adecuada información de costos se puede mejorar significativamente el proceso de presupuestación, aplicando técnicas como el presupuesto basado en actividades o el presupuesto basado en la demanda esperada.
- Sistemas de Calidad: que permitan combinar la racionalización de recursos con una adecuada prestación del servicio, y mediante el cual se controlen los índices de demanda insatisfecha, los tiempos de espera, los reclamos de usuarios por mala atención, entre otros aspectos.

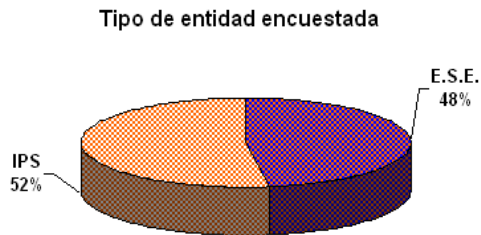
## **2. TRABAJO DE CAMPO: VERIFICACIÓN DEL ESTADO ACTUAL DE LA INFORMACIÓN DE COSTOS EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR SALUD**

Para tomar una radiografía de la situación real del sector era necesario realizar un trabajo de campo en el cual se indagara sobre la percepción que tienen las entidades que prestan servicios de salud sobre la regulación contable y de costos existente en este sector, cómo la aplican, qué tanto han avanzado en la implantación de sistemas de costos y la utilidad que se le da a esta información en el proceso de toma de decisiones tanto institucionales como sectoriales.

Para determinar el número de observaciones a realizar en esta investigación se aplicó un muestreo no probabilístico, el método escogido para determinar el tamaño de la muestra, fue el muestreo por criterios o fines especiales, ya que es una muestra por conveniencia en las que se escogen los miembros de la muestra, es decir, el investigador elige el número y los elementos que van a conformar la muestra. A pesar de que es un método que puede presentar sesgo, es el que más se acomoda a los objetivos de este trabajo, pues el objetivo era visitar las principales clínicas y hospitales de la ciudad de Medellín y su área metropolitana y medir en ellas las variables importantes del estudio: estado de implementación de una metodología de costeo y utilización de la misma en la toma de decisiones institucionales y sectoriales.

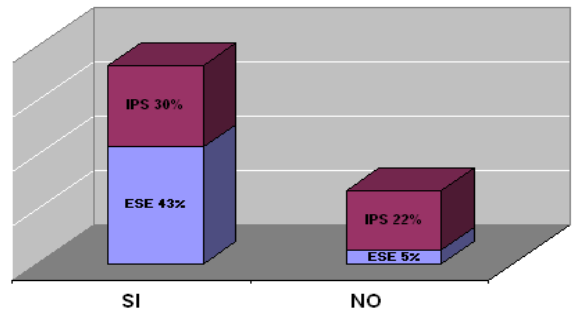
**El instrumento utilizado.** Se diseñó un formato de encuesta para ser aplicado en las entidades de salud que hicieron parte de la muestra. A continuación se presentan los resultados del trabajo de campo realizado:

1. **Tipo de entidad encuestada:** De la muestra seleccionada el 48% de las entidades fueron Hospitales Públicos y el 52% clínicas privadas. Aunque en el área metropolitana se puede encontrar un número un poco mayor de clínicas privadas sobre el de hospitales públicos, se trató de establecer una muestra equilibrada que nos permitiera tener conclusiones claras sobre la aplicación de la normatividad vigente en materia contable y de costos en cada uno de los sectores.



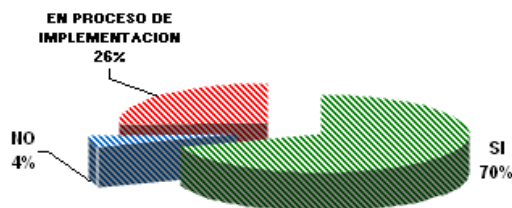
2. **Aplicación del plan de cuentas tal y como está legalmente definido:** El 73% de las entidades encuestadas aplican el plan de cuentas tal y como ha sido definido por el ente regulador, de este porcentaje el 43% corresponde a entidades públicas y el 30% restante a entidades privadas. El 27% restante no aplica el plan de cuentas tal y como está definido en la ley, de este grupo el mayor porcentaje corresponde a entidades privadas y una pequeña parte a entidades públicas; con lo cual se puede concluir que el 42% de las entidades privadas encuestadas no aplican el plan de cuentas que están obligadas a aplicar tal y como lo deberían hacer, mientras, situación diferente se presenta en el sector público donde el 90% de las entidades encuestadas aplica el plan de cuentas de la Contaduría General de la Nación tal y como está definido y sólo el 10% no lo hace.

¿Aplican el plan de cuentas tal y como es está definido?



3. **Utilización de un sistema de costos:** Sólo el 70% de las entidades encuestadas cuentan con un sistema de costos en operación, del 30% restante el 26% de las entidades se encuentran adelantando un proceso de implementación de este sistema y el 4% no lo tienen. Es muy preocupante que si hay una norma de 1993 que obliga a todas las entidades del sector tanto públicas como privadas a establecer sistemas de costos, pasados 15 años, muchas clínicas y hospitales que se consideran "grandes" no lo

La entidad cuenta con una metodología de costeo formalmente establecida

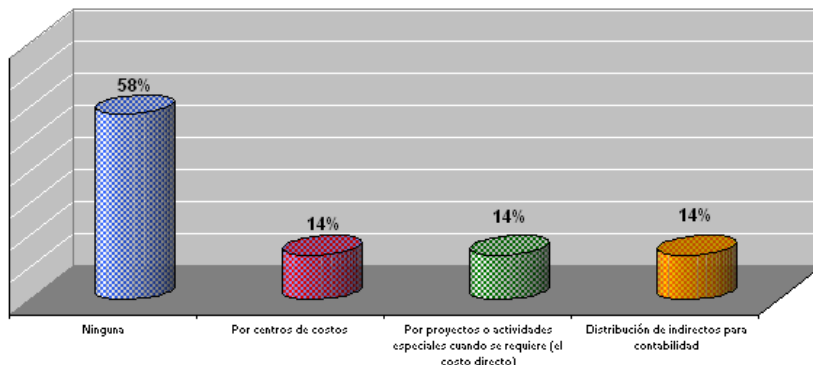


hay implementado; y peor aún, que las entidades de regulación y control no detecten este tipo de incumplimientos y tomen las medidas correctivas que permitan que las entidades comprendan la importancia de desarrollar sistemas de información de costos para apoyar su proceso de toma de decisiones.

4. **De no tener un sistema de costos formalmente establecido, ¿qué información de costos de tipo legal o administrativa calculan?**

De las entidades tanto públicas como privadas incluidas en la investigación que no cuentan con un sistema de costos o están en proceso de implementación (30% del total de empresas

Información de costos calculada por las entidades que no cuentan con un sistema de costos

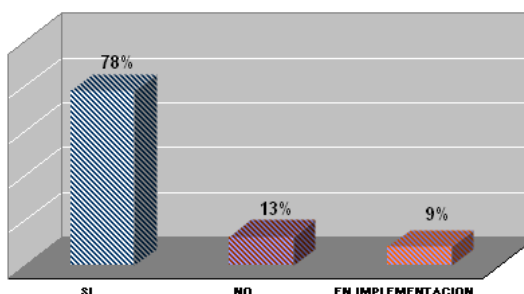


encuestadas), el 58% no calcula ninguna información de costos, el 14% sólo calcula los costos y gastos consumidos por cada centro de costo, el 14% realiza cálculos de costos puntuales para productos o servicios, casi siempre nuevos, o que se quieran evaluar y el 14% restante realiza algún tipo de distribución de costos pero sólo para remitir el dato a la contabilidad y que ésta pueda realizar los registros contables.

Se podría concluir que en este grupo de empresas además de no contar con un sistema de costos, tal y como obliga la ley, no se prepara información confiable y periódica que permita a la administración conocer los costos asociados a sus productos y servicios y apoyar la toma de decisiones.

**Contabilidad por áreas de responsabilidad:** De las entidades de salud encuestadas, el 78% maneja una estructura donde asignan recursos directos e indirectos a las diferentes áreas de responsabilidad que componen la entidad, el 13% de las entidades se encuentran implementando este tipo de estructuras y el 9% restante no cuenta con este tipo de división interna de recursos. Dada la importancia que tiene la adecuada separación de costos y gastos por centros de costos, se percibe positivo el que un porcentaje tan alto de entidades tengan o estén implementado este tipo de metodologías, sin embargo, dado que la pregunta no profundiza mucho sobre el adecuado manejo de las mismas, es de esperarse que ese 71% de entidades esté haciendo un uso adecuado de esta herramienta y realice adecuadas distribuciones utilizando las bases de asignación que mejor se identifiquen con los recursos a distribuir.

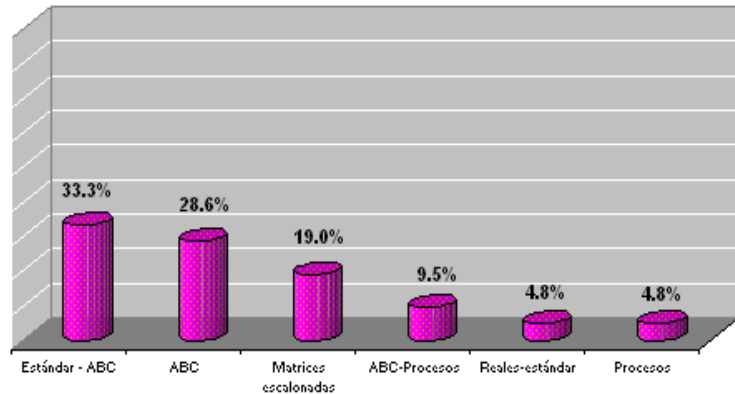
¿Cuentan con una Contabilidad por Áreas de Responsabilidad?



## 5. Metodología de costeo:

El tema de metodologías de costeo, es tal vez la pregunta que más luces nos pueda brindar sobre el conocimiento que tienen las entidades sobre el tema. Esta es una pregunta que sólo se práctico a las entidades que ya tienen o están implementando el sistema de costos y de las respuestas otorgadas haremos el siguiente análisis

Metodologías de costeo utilizadas en las entidades de salud



- El 33.3% de las entidades utiliza una combinación ABC – Estándar, el mecanismo de operación de dicha combinación es que las entidades utilizan, múltiples bases de asignación para la distribución de los costos y entre ellas utilizan los “protocolos de costos” o lo que se podría denominar las hojas de costos estándar de cada uno de los procedimientos que se llevan a cabo, como base de asignación de los costos reales, sin embargo aunque dicen utilizar costos estándar no registran variaciones dentro de la contabilidad. En esta categoría se encuentra una mala utilización de la metodología ABC, pues sólo se concibe como la que utiliza múltiples bases de asignación y no se utiliza para el cálculo del costo de las actividades, ni para hacer gestión sobre las mismas.
- En segundo lugar se encuentra el sistema de costos ABC con el 28.6% de las entidades. El manejar este sistema de costeo permitiría pensar que las entidades están optando por metodologías relativamente modernas para el cálculo de sus costos, sin embargo, al profundizar sobre el manejo de dicha metodología encontramos que la mayoría de las entidades denominan ABC a la utilización de múltiples bases de asignación para la distribución de costos y gastos y no porque calculen el costo de las actividades y procesos administrativos y operativos, lo que denota un desconocimiento total de la metodología y su forma de operación.
- En tercer lugar aparece una metodología denominada Matrices escalonadas con un 19% de las entidades encuestadas. Las matrices escalonadas no son más que la distribución de los costos y en ocasiones de los gastos reales consumidos por la entidad entre centros de costos y unidades funcionales (procesos), por lo que no puede denominarse metodología de costeo, simplemente es el nombre que un proveedor de software le ha dado a este tipo de distribuciones absolutamente tradicionales de costos.
- En cuarto lugar aparece una combinación entre ABC y procesos, la cual se utiliza en el 9.5% de las entidades encuestadas, pero al analizar la información calculada se encuentra que lo que hacen es una distribución multinivel hasta llegar al costeo de las unidades de servicio, unidades funcionales o procesos asistenciales llevados a cabo,



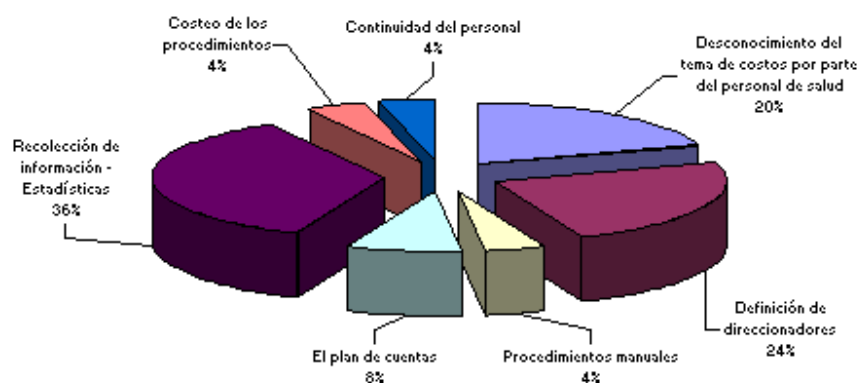
que es lo mismo realizado por las matrices escalonadas, es decir una distribución tradicional de costos en varios niveles.

- En quinto lugar aparece una combinación de metodologías realizada por el 4.8% de las entidades encuestadas y que denominan reales-estándar, pero que sigue siendo la misma distribución multinivel de costos y gastos utilizando múltiples bases de asignación entre ellas los protocolos de costos para calcular el costo de cada procedimiento. Se debe aclarar en la denominación utilizada por este grupo de entidades que no hay una metodología llamada “real”, en realidad se refieren a la distribución de costos reales a diferentes niveles de información y que aunque dicen utilizar la metodología estándar lo único que hacen es utilizar la hoja de costos estándar de los procedimientos para distribuir costos reales, pues no se registran en la contabilidad no el costo estándar ni las variaciones.
- El 4.8% de las entidades encuestadas denomina la metodología de costeo que utiliza bajo la categoría tradicional, sin especificar dentro del grupo de tradicionales cual utiliza, pero al indagar sobre el funcionamiento de la misma se encuentra que sigue siendo una distribución multinivel de costos reales, llegando sólo hasta el costeo por unidad de servicios o funcional
- El 4.8% restante dice utilizar el costeo por procesos, dado que calculan el costo de cada unidad funcional o unidad de servicio.

Al analizar detalladamente las respuestas otorgadas a esta pregunta, se puede concluir que hay un desconocimiento por parte de las entidades de salud y de quienes se encargan en ellas de calcular los costos, sobre cuáles son las metodologías de costeo que han sido definidas como tal por la teoría de costos, pues se encuentra muchas inconsistencias entre lo que dicen hacer y lo que realmente hacen, por ejemplo, aunque la mayoría de las entidades encuestadas dice utilizar ABC como metodología de costeo base, es decir, ya sea sola en combinación con otras, muy pocas realmente la utilizan tal y como se debería, lo que se encuentra es que las entidades llaman ABC a la distribución de costos y algunas veces de gastos entre los diferentes niveles de información, sin embargo no hacen énfasis en el costeo y gestión de las actividades tanto de apoyo como asistenciales, así mismo aunque muchas dicen utilizar el costeo estándar, lo único que hacen es preparar una hoja de costos para cada uno de los procedimientos ejecutados sin hacer cálculo de variaciones ni registrar las mismas en la contabilidad. Se concluye, por tanto, que la mayoría de entidades encuestadas lo que hace es una distribución de costos reales entre los niveles centros de costos (administrativos, logísticos y asistenciales) – procesos asistenciales – en algunos casos se llega a procedimientos y en muy pocos casos se costean otros niveles de información tales como paciente, patología o grupos relacionados de diagnóstico que son de verdad niveles necesarios en este tipo de entidades y que servirían en el proceso de toma de decisiones, así mismo la mayoría de las entidades centra la metodología en el cálculo del costo y no en el análisis de los resultados, por lo que se conserva una visión tradicional de los costos.

## 6. Principales obstáculos para el sistema de costos:

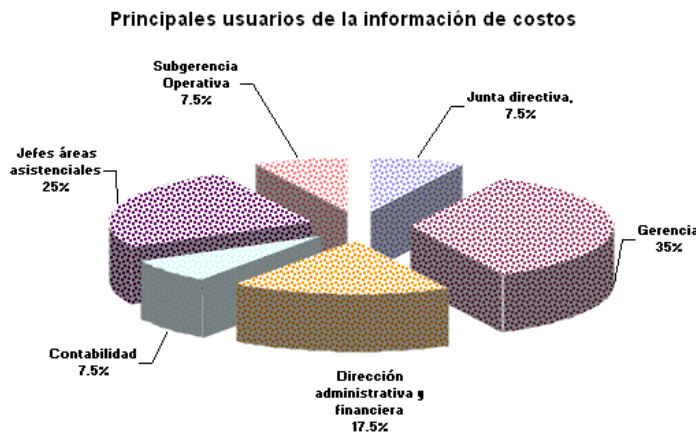
**Principales obstáculos en la implementación del sistema de costos**



Dentro de los principales problemas que tienen o han tenido las entidades de salud tanto en el montaje como en el sostenimiento del sistema de costos se encuentran: el 36% considera que la recolección de la información estadística para la construcción de las bases de asignación es el principal problema, el 24% considera que la definición de las bases de asignación son el principal obstáculo, por la subjetividad que éstas puedan tener, el 20% considera que el principal obstáculo ha sido la falta de formación del personal del área de la salud en el manejo de la información de costos y por ello la dificultad en la recolección de la información y en la utilización de los informes de costos, el 8% de las entidades considera que el principal inconveniente que tienen es el plan de cuentas y su forma de codificación, el 4% considera que el principal inconveniente es la cantidad de procesos manuales que deben realizarse en el área de costos. Otras razones que fueron dadas por el 4% de las entidades son la falta de continuidad en el personal que procesa la información de costos, y el costeo al nivel de detalle de procedimientos pues es un nivel muy importante pero se requiere mucha información para costearlo.

Se puede concluir que la mayoría de las entidades encuestadas identifican obstáculos o problemas relacionados con la información necesaria para el cálculo de los directores y la posterior distribución de costos, y teniendo en cuenta que la adecuada distribución de costos y por ende los directores utilizados, son uno de los principales elementos para que la información sea confiable y útil para la toma de decisiones, queda la inquietud sobre la confiabilidad que pueden tener y el grado de actualización al que son sometidos.

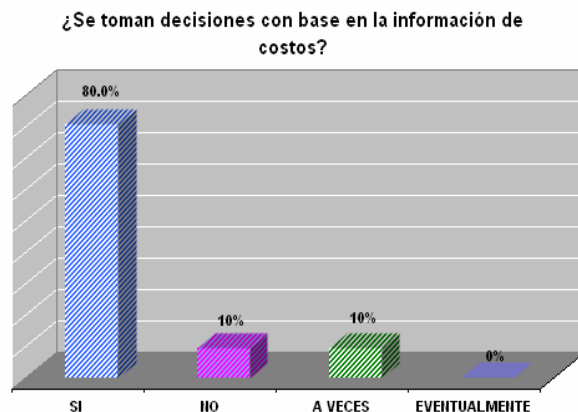
**7. Principales usuarios de la información generada por el sistema de costos:** Los principales usuarios de la información generada por el sistema de costos son:



los principales usuarios de la información generada por el sistema de costos son: la gerencia con el 35%, los jefes de las diferentes áreas asistenciales con el 25%, la dirección administrativa y financiera con un 17.5%, la junta directiva con un 7.5%, el área contable con un 7.5%, la subgerencia operativa con un 7.5%. Analizando las respuestas asignadas a esta pregunta, desde la óptica de la

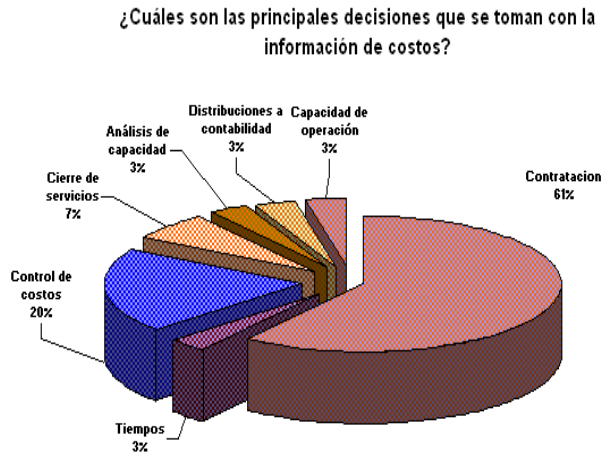
utilidad de la información para la toma de decisiones, se podría concluir que las áreas de la empresa que mayor ingerencia tienen en la toma de decisiones son quienes mayores porcentajes de utilización tienen. Sin embargo se observa que en algunas entidades la información de costos no se le está dando el uso adecuado, pues por ejemplo se encuentra que el usuario principal es el área contable para la realización de los registros contables.

**8. ¿Se toman decisiones con base en la información de costos?:** El 80% de las entidades encuestadas toman decisiones con base en información de costos, por lo que se podría concluir que aquellas entidades que ya tienen consolidada una metodología de costeo, la cual procesa información de costos de manera periódica y genera informes para las diferentes dependencias, utilizan dicha información para la toma de decisiones, el 10% de las entidades no toma decisiones con base en la información de costos y el 10% restante en ocasiones utiliza la información. Estos dos últimos porcentajes corresponden a las entidades que aun no cuentan con un sistema de costos o se encuentran en proceso de implementación. Sin entrar aun a analizar qué tipo de decisiones se toman, es importante destacar la importancia que le dan las entidades a la información de costos como un elemento necesario en el proceso administrativo.



es importante destacar la importancia que le dan las entidades a la información de costos como un elemento necesario en el proceso administrativo.

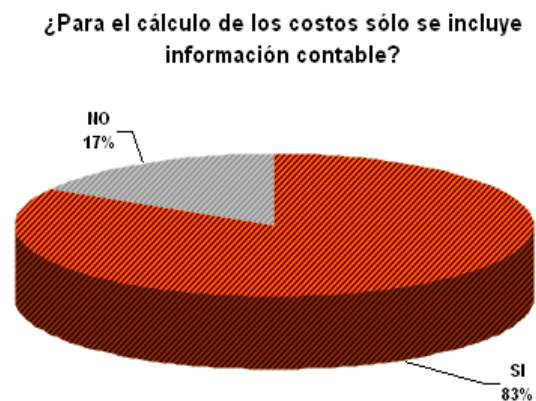
9. **¿Cuáles son las principales decisiones que se toma con esta información?:** Al analizar detalladamente las decisiones que se toman con base en la información de costos, se observa que las entidades están dando una mayor importancia a decisiones relacionadas con la vena de servicios, pues el 61% de las entidades toman decisiones tienen que ver con la rentabilidad alcanzada, la cual es una variable poco controlable por la entidad. El 20% de las entidades toma decisiones relacionadas con el control o



racionalización de costos, preocupa sin embargo que a decisiones relacionadas con el cierre o replanteamiento de servicios (7%), el análisis de la capacidad de operación (3%), o el análisis de tiempos empleados (3%) que son decisiones más importantes dentro la estructura financiera y operativa de la entidad se le de tan poca importancia. También preocupa que algunas entidades consideran las distribuciones de información a contabilidad como una de las principales decisiones que se toman en costos. Las respuestas a

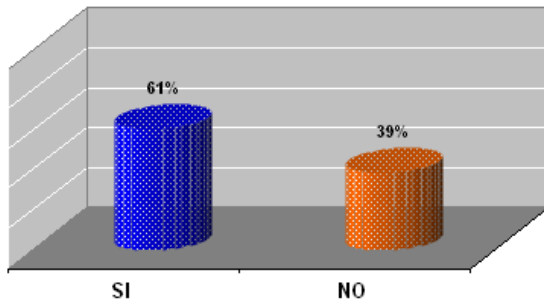
estas preguntas nos permiten concluir que las entidades de salud aunque han invertido tiempo y recursos en la implantación de sistemas de costos aun no le han dado a los mismos la importancia que ellos tienen en el proceso de toma de decisiones, están reduciendo sus bondades a comparar el costo vs. el ingreso y analizar si se gana o se pierde, es decir a análisis posteriores a la ocurrencia de los hechos, pero poca importancia se le da como herramienta predictiva que permita hacer un uso adecuado de los recursos para con ello mejorar los resultados alcanzados.

10. **Información contable en el sistema de costos** Esta pregunta que sólo fue respondida por las entidades que ya tienen un sistema de costos funcionando, muestra que el 83% de ellas sólo incluye información contable al momento de calcular los costos y el 15% incluye otro tipo de información que no se encuentra registrada en la contabilidad, específicamente se enunció la inclusión de bienes totalmente depreciados. Esta respuesta confirma lo que hemos venido enunciando en numerales anteriores en el sentido de que las entidades siguen muy apegadas a los valores registrados en la contabilidad para efectos del calculo de los costos, lo que va en contravía de la utilidad de la información para la toma de decisiones, pues es claro que muchos aspectos relevantes de la organización pueden no estar incluidos en la contabilidad y aunque muchas entidades justifican su no inclusión en la normatividad vigente que presenta como principal y casi única fuente de información del sistema de costos al sistema contable, es claro que pueden hacerse conciliaciones cuando los valores no coincidan.



11. **¿Se excluyen datos de la contabilidad para el cálculo de los costos?:** En cuanto a la exclusión o retiro de datos que se encuentran en la contabilidad pero que no son relevantes para el sistema de costos,

¿Se excluyen datos de la contabilidad para el cálculo de los costos?

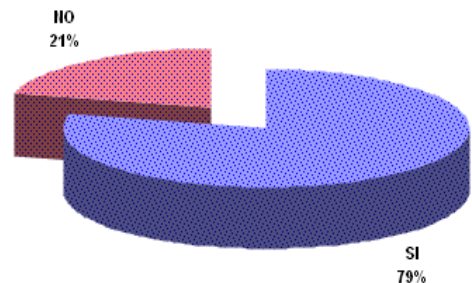


el 61% de las entidades manifiesta que se excluyen datos tales como impuestos, gastos no operacionales, gasto público, margen de contratación, provisiones, jubilados, financieros, vigencias anteriores, balance social, provisión cartera, litigios y cálculo actuarial. El 39% de las entidades encuestadas, que tienen el sistema de costos en operación, procesan la información tal y como viene del sistema contable sin retirar ningún

concepto. El hecho de que un porcentaje tan alto de entidades no realice una depuración de las cifras antes de calcular el costo de los centros de costos, las unidades funcionales o servicios, procedimientos, etc. hace que la información calculada pierda utilidad para la toma de decisiones en análisis como las contribución marginal, los costos controlables, costos relevantes, entre otros.

12. **¿Los gastos de administración se distribuyen a las unidades funcionales?:** La distribución de los gastos administrativos a las unidades de servicio es un procedimiento propio de metodologías modernas de costos, las cuales consideran que el costo de un producto o servicio no se compone solo de los costos operacionales, adicionalmente se debe asignar los gastos de apoyo o administrativos necesarios para que el servicio se pueda ofrecer. No obstante la afirmación anterior, se pudo observar que el 79% de las entidades que cuentan con un sistema de costos en operación realizan este tipo de distribución, lo que significa que inclusive muchas de las entidades que expresaron utilizar una metodología tradicional de costos hacen este tipo de distribuciones, lo que contradice la metodología aplicada pero que es positivo a la hora de analizar la información por servicio o producto y tomar decisiones con ella. Un 21% de las entidades se mantiene en la utilización de metodologías tradicionales de costos donde no se concibe la distribución de los gastos administrativos a las unidades funcionales o de servicio.

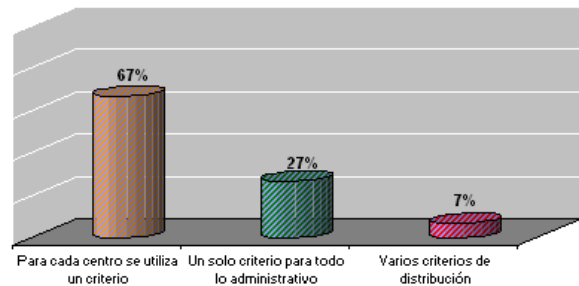
¿Los gastos de administración se distribuyen a las Unidades Funcionales?



En esta pregunta es importante analizar no sólo si se distribuyen los gastos administrativos a las unidades funcionales o de servicio, sino cómo se hace. Por esta razón, se le preguntó a las entidades que afirmaron distribuir dichos gastos, por la forma en que lo realizan y se encontraron los siguientes resultados:

El 67% de las entidades utiliza un criterio de distribución por cada área o centro de costo administrativo o de apoyo a distribuir, el 27% utiliza un solo criterio para todo el gasto administrativo y el 7% restante utiliza varios criterios de distribución con los cuales se reparten los centros administrativos o de apoyo, por lo

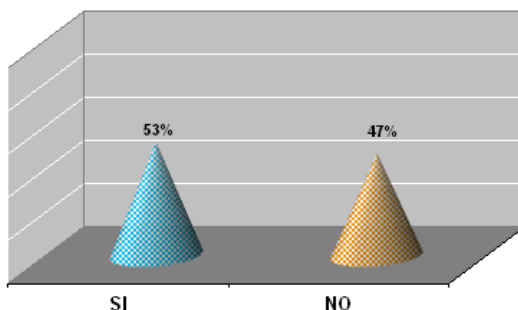
¿Cómo realizan la distribución de los gastos administrativos?



que es posible que se repita un criterio en varios centros. Las respuestas a esta pregunta nos permiten concluir que aunque se ha avanzado en la utilización de conceptos modernos de costos que asignan los gastos administrativos y de apoyo a las unidades de servicio o de producto, la forma en que se realizan dichas distribuciones no garantizan una buena asociación entre los recursos distribuidos y quien los recibe, porque en el mejor de los casos empleados que es el de utilizar un criterio por dependencia o centro de costo, es probable que no todos los recursos consumidos por dicho centro se relacionen con el criterio utilizado para la distribución. Para ejemplificar la situación expresemos lo siguiente, es probable que para distribuir el centro de costo **Almacén** se utilice el criterio # de despachos de materiales realizado a cada unidad de servicio, sin embargo muchas de las actividades realizadas en el almacén no dependen de los despachos sino del volumen de materia prima que ingresa o que se acomoda. Por ello es necesario que las entidades avancen hacia un análisis más detallado de los recursos que distribuyen buscando siempre la aplicación de criterios razonables y confiables.

13. **Los Informes de costos en las reuniones institucionales:** Sólo en el 53% de las entidades que procesan información y generan reportes de costos, éstos se discuten en las reuniones institucionales, en el 47% restante, los informes no se discuten en este tipo de reuniones.

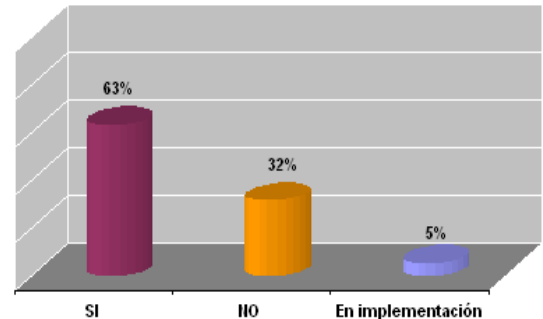
¿Los informes de costos se incluyen como tema a tratar en reuniones institucionales?



La socialización de los resultados obtenidos en cada periodo, es un paso fundamental hacia la creación de una verdadera cultura de costos dentro de la empresa y para sensibilizar a los empleados sobre el manejo y racionalización en el consumo de recursos, así mismo el hecho de que no se discutan los informes de costos en muchas entidades hace que la información pierda utilidad para la toma de decisiones, que es uno de los objetivos fundamentales para los cuales se prepara.

14. **Software para el procesamiento de la información de costos:** El 63% de las entidades que ya tienen implementado un sistema de costos cuentan con un software para el procesamiento de la información, mientras que el 37% restante procesa la información en hojas de cálculo, de forma manual o se encuentra en proceso de implantación del sistema que permitirá el procesamiento y cálculo de los costos. Aunque es claro que en el medio no existen muchas aplicaciones para el procesamiento de la información de costos en entidades de salud, si se han hecho algunos desarrollos, pero los usuarios se quejan porque aún presenta algunas fallas y no brinda posibilidades de acoplarse a las condiciones de cada entidad, adicionalmente no permite el manejo de modelos ABC con todo lo que ello implica.

¿Cuentan con un software para el procesamiento de la información de costos?

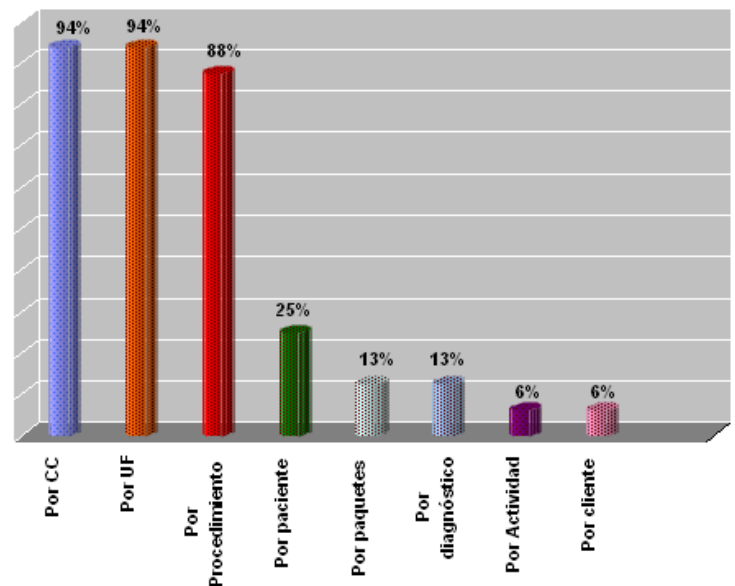


15. **Objetos de costo:** Con esta pregunta podemos detectar el grado de detalle que han alcanzado las entidades encuestadas en la implantación de sus sistemas de costos, encontrando las siguientes cifras:

El 94% de las entidades encuestadas, que afirman tener en operación el sistema de costos, costea el nivel de centros de costos, el cual es el nivel más básico de información que se puede tener en un sistema de costos y que configura un enfoque funcional en el cual se puede

conocer los recursos consumidos por cada área tanto administrativa como logística y operativa de la organización y que permite un primer control de recursos, es por ello, que ese esperaba que todas costearán este nivel, pero algunas aún no lo hacen.

¿Qué tipos de costos calculan?



El 94% de las entidades calcula el costo de cada unidad funcional o de servicio. Esta respuesta también es un poco contradictoria, pues todas las entidades deberían calcular

costos para este nivel de información dado que las unidades funcionales son las áreas de servicio principales y es tan lógico que se costeen, que hasta el plan de cuentas viene separado de este modo y exige que se registre el costo asociado a cada una de ellas, así mismo es un nivel importante porque los ingresos también se registran de este modo y se requiere para poder hacer una adecuada asociación ingresos-costos.

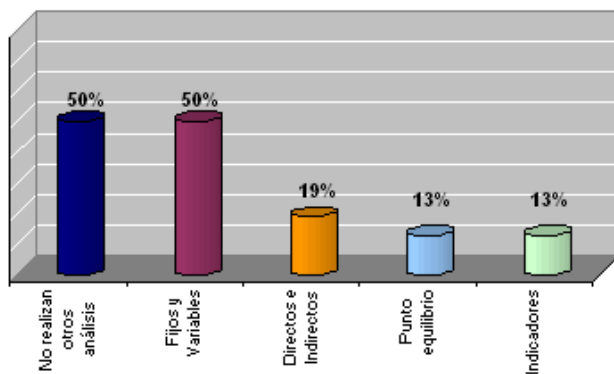
El 88% de las entidades que tienen en operación el sistema de costos calculan los costos asociados a cada uno de los procedimientos o intervenciones realizados, dado que los manuales tarifarios y en general el sistema de contratación define tarifas a este nivel de detalle se esperaría que todas las entidades llegaran a este nivel de costeo, sin embargo hay algunas empresas que expresan inconvenientes para llegar a este nivel de detalle dada la cantidad de procedimientos que realizan y la complejidad de calcular costos para ese nivel.

Otros niveles importantes de información que se costean en un grupo pequeño de entidades son: por paciente 25%, por grupo relacionado de diagnóstico con un 13% de las entidades encuestadas, por paquete (13%) y por cliente (6%). Para que un sistema de costos llegue a niveles de detalle como los anteriores que son logrados por un pequeño grupo de entidades se requiere entre otras condiciones haber madurado un proceso de costeo, contar con aplicaciones que faciliten la captura y recolección tanto de la información de costos y gastos como de las estadísticas que permiten la construcción de los direccionadores, haber desarrollado una buena cultura de costos a todo nivel de la organización, y por último contar con un buen proceso de retroalimentación de los resultados arrojados por el sistema de costos, el cual permita que los usuarios de la información le den el valor que la misma merece.



Un reducido grupo de empresas (6%) calcula el costo de las actividades y de los procesos realizados, otra respuesta contradictoria, dado que en una pregunta anterior más del 50% de las entidades que ya tienen implementada una metodología de costeo

### ¿Qué otros análisis de costos realizan?



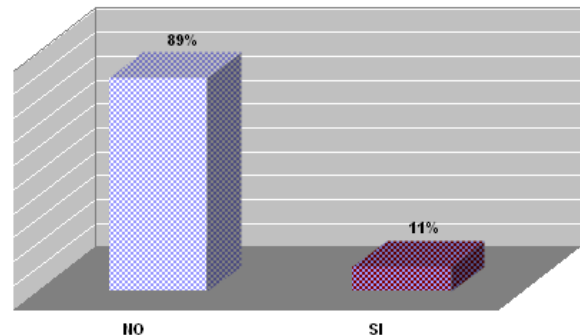
afirmaron utilizar el ABC ya sea sola o combinada con otras metodologías, con lo que se confirma que muchas de ellas conciben el ABC como una metodología que combina múltiples bases de asignación y que distribuye los gastos administrativos a los servicios, lo que contradice la verdadera filosofía de este sistema, el cual busca esencialmente costear niveles de información que no contemplan otras metodologías: actividades, procesos, etc. y establecer una plataforma de gestión estratégica

sobre la información buscando la eficiencia en el uso de los recursos.

16. **¿Realizan otros tipos de análisis de costos? (costos fijos vs. variables, directos vs. indirectos, etc.):** El trascender del mero cálculo de los costos al análisis de los mismos es lo que le convierte a este tipo de información en una herramienta útil para la toma de decisiones. De las respuestas dadas a esta pregunta por las entidades que ya tienen implementado un sistema de costos podemos concluir la poca utilidad que tiene la información de costos para la toma de decisiones, pues el 50% de estas entidades no realiza ningún análisis adicional a calcular el costo de los niveles de información definidos dentro de su modelo. Este grupo de entidades se quedan en el cálculo y abandonan en gran medida el análisis detallado de los resultados. El otro 50% de las entidades realiza un análisis básico que consiste en la separación de costos en fijos y variables para efectos de análisis marginales y de capacidad, el 19% de las entidades realiza además análisis de costos clasificando los mismos en directos e indirectos, lo cual es útil para analizar el control y la relevancia de los mismos. El 13%, además de separar los costos en fijos y variables calculan puntos de equilibrio, lo que es un análisis muy importante en un sector donde los análisis de capacidad y los volúmenes de operación tienen tanta relevancia. Un 13% de las entidades calcula indicadores relacionados con costos.

Se comprueba que las empresas del sector se encuentran en una etapa en la que están tratando de consolidar sistemas de costos confiables y oportunos, y no transitan todavía por etapas en las cuales se les de a estos sistemas la inmensa utilidad que tienen para apoyar los procesos decisorios de la organización. El riesgo que se corre al no atravesar ese límite de forma rápida es que los usuarios pierdan la credibilidad en el sistema y nunca se hagan concientes de su importancia y éste se convierta en un proceso netamente operativo que genera unos resultados que muy pocas veces son útiles.

¿Se prepara información de costos para entes externos?



### 17. Informes de costos para entidades externas:

El 89% de las entidades encuestadas que generan informes de costos no preparan ningún tipo de información específica sobre el tema para entidades externas, el 11% restante ha preparado eventualmente informes de costos para entidades externas tales como Alcaldías, Contralorías, EPS y la Superintendencia de Salud.

Es muy claro que los entes que regulan el sector no solicitan de manera habitual informes que les permitan, aparte de confrontar el cumplimiento de la ley en este tema por parte de sus vigilados, utilizar esta información para el análisis y la definición de políticas sectoriales, tal y como se hace en otros países. Es decir la información de costos que generan las entidades de salud no tiene ninguna utilidad para la toma de decisiones en las entidades encargadas de la Vigilancia, regulación y control del sector, lo que es muy preocupante y que resume los resultados arrojados en las anteriores preguntas: muchas entidades que no cuentan con sistemas de costos o dichos sistemas no están generando los resultados esperados.

Al concluir esta etapa de indagación en las grandes entidades prestadoras de servicios de salud privadas y públicas de Medellín y el área metropolitana es preocupante los resultados que arrojan las entrevistas en lo que tiene que ver con la implementación de sistemas de costos, la aplicación de los planes de cuentas, el conocimiento que tienen las entidades sobre la normatividad que las regula, sobre todo en las privadas y sobre la calidad y utilidad de la información de costos para la toma de decisiones. Preocupa en el sentido de que si las entidades que se consideran grandes aun tienen este nivel de desconocimiento e inconsistencias en la información generada, cabe la pregunta ¿qué se puede esperar de la gran cantidad de clínicas privadas de tamaño mediano y pequeño que existen en la ciudad y en el país?

## 2. PRINCIPALES CONCLUSIONES DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL SECTOR

Respondiendo al objetivo de esta investigación, se podría decir, una vez realizado el proceso de recolección de información y de diálogo con jefes de departamentos contables y de costos en las entidades del sector, representadas en una muestra de hospitales y clínicas de tamaño significativo y con múltiples unidades de servicio; que hay serios problemas en la calidad de la información contable y de costos que se prepara.

Nos permite llegar a esta conclusión los siguientes hallazgos:

### 3.1 INFORMACIÓN CONTABLE Y DE COSTOS

La normatividad contable y de costos vigente en el sector salud en Colombia no es clara, los planes de cuentas que aplican tanto las entidades públicas como las privadas tienen grandes inconsistencias, sobre todo en las cuentas de costos de operación. Las entidades, aunque aparentemente cumplen con el procesamiento de la información contable y el reporte de la misma, no hacen un uso adecuado dado lo complejo del registro en la contabilidad y de los niveles de detalle exigidos, por lo tanto la información generada desde la contabilidad no es confiable y no es una herramienta válida para que las entidades de regulación puedan hacer análisis sectoriales.

En este aspecto, las entidades encargadas de la inspección, regulación, vigilancia y control deben hacer un replanteamiento profundo y juicioso de sus políticas contables y de costos, con lo cual se logre una adecuada estructuración y unificación de la información solicitada a las entidades del sector, lo que debe conducir a la definición de un **plan único de cuentas para todas las entidades vigiladas** y posteriormente hacia una **metodología unificada para el manejo de costos y gastos**, tal y como se ha hecho en otros sectores, para posteriormente, generar políticas de medición de gestión y resultados a través de esta información y un replanteamiento de la estructura tarifaria vigente hacia una más compleja que involucre la fijación de tarifas con base en criterios de costos elaborados sobre sistemas confiables y que tenga en cuenta conceptos como la calidad, capacidad, tecnología, entre otras variables.

### 3.2 SISTEMAS DE COSTOS

En el proceso investigativo se pudo comprobar el desconocimiento y disparidad de criterios aplicados por las entidades de salud en lo que tiene que ver con la información de costos. Podríamos comenzar por decir que aunque desde 1993 se exige que todas las entidades prestadoras de servicios de salud tengan un sistema de costos que apoye el proceso gerencial y de fijación de tarifas, la realidad encontrada 15 años después es preocupante. Muchas entidades consideradas grandes aun no cuentan con este sistema, muchas otras han llevado a cabo procesos de implementación de sistemas de costos pero aun no le dan la importancia que éste debe tener como herramienta de gestión. Y si esta situación se encuentra en entidades de tamaño significativo, ni que hablar de las pequeñas y medianas, pues allí si que es escaso encontrar que apliquen de manera habitual y adecuada una metodología de costos.

Otro aspecto que inquieta es que los criterios aplicados por cada entidad para llegar al costo final de cada uno de sus productos y servicios, y más aun, los niveles de información costeados son muy diferentes, por lo que no se podrían hacer análisis ni comparaciones.

Podríamos decir que una de las razones que no ha permitido que los sistemas de costos se consoliden como una verdadera herramienta de gestión es el desconocimiento que en general se tiene sobre el tema de costos, lo cual se pudo comprobar al preguntar sobre los procedimientos llevados a cabo por las entidades para la distribución de los costos, pues en las respuestas dadas se dejó ver la falta de claridad sobre el tema, incluso entre contadores

y encargados de manejar los sistemas de costos, las principales inconsistencias encontradas son:

- **Los niveles costeados:** no hay uniformidad sobre cuáles deben ser los niveles de información a costear y aunque la mayoría de entidades considera que los principales son los centros de costos, las unidades funcionales y los procedimientos, pocas le dan importancia a niveles como pacientes, patologías, paquetes, los grupos relacionados de diagnóstico, entre otros, que podrían ser muy útiles al momento de tomar decisiones.
- **La asignación de los gastos administrativos y logísticos a los productos o servicios:** se encuentran contradicciones grandes entre las empresas sobre los conceptos que se deben asignar a los productos o servicios finales, en la gama de posibilidades se encuentran entidades que solo asignan los costos directos consumidos en el proceso, otras asignan costos directos y costos indirectos pero dejan por fuera los gastos, otras asignan todos los costos y los gastos generados en los centros de costos logísticos y otras entidades asignan a los productos o servicios finales tanto los costos como los gastos totales consumidos por la entidad. Estas contradicciones se generan en la falta de definición de los criterios que se deben aplicar al momento de adelantar el proceso de costeo, criterios que deben ser definidos por el ente regulador si quiere que la información sea uniforme y pueda compararse.
- **Las bases de asignación utilizadas:** en este aspecto se encuentra desde entidades que emplean una sola base de asignación para la distribución de los costos y gastos, hasta aquellas que utilizan un criterio por cada concepto de costo o gasto que se distribuye. Aunque con el tema de criterios o bases de asignación es imposible unificar conceptos y siempre se debe manejar algún grado de subjetividad, si es importante que se definan claramente los niveles a costear y la metodología que se debe emplear, haciendo lo anterior se mitiga el impacto que puedan tener las bases de asignación utilizadas por cada entidad en el resultado final del proceso de costeo.
- **Metodología de costeo aplicada:** Frente al tema de la metodología o metodologías que se deben aplicar en el sector, es claro, tal y como se explicó en la primera parte de este documento, que son múltiples los métodos aplicables, sin embargo, nos parecen muy alentadoras las respuestas dadas por las entidades incluidas en el estudio, en las cuales se muestra una clara preferencia por metodologías modernas de costo tales como el Costeo Basado en Actividades o el costeo híbrido (combinación de metodologías). El ABC es una de las metodologías más aplicadas en la actualidad y tiene unas grandes ventajas sobre metodologías tradicionales, sin embargo, se pudo detectar en el desarrollo de la investigación muchas inconsistencias en su aplicación por parte de las entidades que dicen utilizarla, las cuales provienen del poco conocimiento sobre la metodología.

### 3.3 LOS COSTOS COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN Y TOMA DE DECISIONES

Con respecto al tema de la utilidad que tiene la información de costos generada por las entidades de salud para la toma de decisiones y la gestión organizacional, es donde más problemas se encuentran. Como se expuso anteriormente, durante el proceso investigativo

se encontraron fallas tanto en el registro de la información contable como en la aplicación de los sistemas de costos, y si estos dos aspectos no funcionan correctamente es casi imposible que la información que se genera sea útil para apoyar las decisiones gerenciales.

Prueba de ello es que al ser interrogadas sobre las principales decisiones que toman con la información de costos, las entidades participantes en el estudio concentraron sus respuestas en la determinación de tarifas y el apoyo a los procesos de negociaciones, adicionalmente el 50% de las entidades encuestadas dicen no hacer ningún análisis adicional al cálculo de los costos. Con esto se demuestra que falta madurar los modelos de costos que poseen éstas instituciones y que la información que generan o no es plenamente confiable o no han descubierto la utilidad que puede tener como herramienta de gestión.

Los modelos de costos tienen necesariamente que evolucionar de lo instrumental a lo analítico. El concentrar todos los esfuerzos simplemente en el cálculo de unos resultados sin que se surta un proceso de análisis y sobre todo que se implementen planes de mejoramiento continuo, significa invertir grandes recursos sin que se generen los beneficios esperados. La verdadera utilidad de un modelo de costos radica en las decisiones que a partir de la información se puedan tomar, decisiones que pueden ser tomadas al interior de la entidad, tales como: el análisis de actividades, la racionalización de recursos, el análisis de capacidad, el cálculo de puntos de equilibrio, combinación de productos, cálculo de contribuciones marginales y márgenes de rentabilidad, comparaciones internas y externas, simplificación de procesos, programas de beneficios, planeación adecuada de la cadena de suministros, decisiones de tercerización, análisis de eficiencia y productividad, entre otras; o decisiones tomadas por las entidades de regulación y control tales como: análisis de demanda y oferta, costos medios de prestación de los servicios, eficiencia en la utilización de recursos transferidos, cálculo de indicadores sectoriales, clasificaciones de hospitales y clínicas de acuerdo con el comportamiento de sus costos, etc.

Al combinar los tres factores antes expuestos: 1. baja calidad en la información contable, sobre todo en lo que tiene que ver con información de costos, 2. problemas con la implementación de sistemas de costos por diferencias de criterios y metodologías aplicadas y 3. la poca utilidad que dichos sistemas están generando para la toma de decisiones tanto interna como externa, se llega a la conclusión final de que es el momento que la Superintendencia Nacional de Salud deje las improvisaciones, haga un alto en el camino y replantee de forma profunda y juiciosa la forma en que ha venido abordando el tema, y que se genere una política sectorial que mejore la calidad, cantidad y oportunidad de la información de costos en un sector como el de salud que tiene tanta trascendencia, no sólo por la cantidad de recursos que se invierten sino por la importancia que tienen las actividades que se desarrollan para la comunidad.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arcila, L.G. (2003). Costos hospitalarios y grupos relacionados de diagnóstico. Medellín: Editorial Hospital san Vicente de Paul.
- Barón, G. (2007). Gasto Nacional en Salud de Colombia 1993-2003: Composición y Tendencias". Revista Salud Pública, volumen 9, número 2, abril-junio.
- Candia, B, Isasi, C. (1997). Manual sobre desarrollo de protocolos. Revista todo Hospital 139, septiembre.
- Congreso de la República de Colombia. (1990). Ley 10, por la cual se reorganiza el sistema nacional de salud y se dictan otras disposiciones.
- Congreso de la República de Colombia. (1993). Ley 100, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.
- Contaduría General de la Nación. (2007). Resolución 356, por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.
- Contaduría General de la Nación. (2008). Marco de Referencia para la implantación del sistema de costos en entidades del sector público.
- Cuervo, J. y Osorio, J.A. (2007). Costeo Basado en Actividades ABC y Gestión Basada en Actividades ABM. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas, DANE. (2001). Coyuntura económica e indicadores sociales. SISD 30. Bogotá: República de Colombia, Departamento Nacional de Estadísticas.
- Decreto 2650 de 1993. Por el cual se modifica el plan único de cuentas para los comerciantes.
- Duque, M.I., Osorio, J.A. (2003). Sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 43, julio-diciembre.
- Dueñas, G. (2003). La dirección de Hospitales por productos: Nuevas Metodologías de Cálculo y Análisis de Costos. Ponencia presentada al VIII congreso del Instituto Internacional de costos, Uruguay.
- Franco, A. (2004). La crisis hospitalaria actual. Revista Nuevos Tiempos, volumen 12, número 1.
- Fresneda, M.S. (1998). La contabilidad analítica en los hospitales públicos. Revista de contabilidad, volumen 1.
- Federación Internacional de Contadores, Comité del Sector Público. (2000). Estudio 12: Perspectivas de la contabilidad de costos en el sector público.
- Gamarra, L.M. (1999). S.O.S. hospitalario. Revista Seguridad Social al día, Número 15, octubre.
- García, B. (2006). Benchmarking en hospitales públicos a partir de la información suministrada por la contabilidad de costos. Revista de contabilidad, volumen 9, número 17.
- Gomero, M.C. (1997). Los GRDs como sistemas de medida para la instauración de protocolos clínicos que mejoren la calidad de los procesos asistenciales. Revista Todo Hospital 136, mayo.
- Henao, E.V. (1999). Radiografía de una crisis anunciada. Revista Seguridad Social al día, Número 15.
- Ley 10 de 1990. Por la cual se reorganiza el sistema nacional de salud y se dictan otras disposiciones.
- Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.
- Lorino, P. (1993). El control de gestión estratégico, Barcelona: Editorial Marcombo.
- Maturana, H. (1995). La Realidad: ¿Objetiva o Construida? Barcelona: Anthropos.

- Ministerio de Salud, Programa de Mejoramiento. (1999). Sistema de costos hospitalarios, manual de implementación. Primera edición.
- Montico, E., Velarde, M. (2003). Una propuesta de costos para las instituciones de asistencia medica colectiva: costos por pacientes y patología. Ponencia presentada al VIII congreso del Instituto Internacional de costos, Uruguay.
- OPS. Boletín epidemiológico. Glosario de indicadores y datos. Vol 21, No. 4. Disponible en <http://www.col.ops-oms.org.co>
- Superintendencia Nacional de salud. (1998). Resolución 106, por la cual se modifica la resolución 0867 de 1996, plan único de cuentas para las instituciones prestadoras de servicios de salud privadas.
- Superintendencia Nacional de Salud. (2001). Procedimientos contables.
- Superintendencia Nacional de salud. (2004). Resolución 1804, por la cual se emite el plan único de cuentas para Entidades Promotoras de Salud y Entidades Prepago privadas.
- Superintendencia Nacional de Salud. (2006). Circular Única.
- Superintendencia Nacional de Salud. (2008). Resolución 724, por la cual se emite el plan único de cuentas para las Entidades Promotoras de Salud, Instituciones prestadoras de salud y entidades que administran planes adicionales de salud y servicios de ambulancia por demanda.
- Superintendencia Nacional de Salud. (2008). Resolución 1424, por la cual se modifica la Resolución 724 de junio 10 de 2008.
- Superintendencia Nacional de Salud. (2008). Resolución 1842, por la cual se modifica el artículo tercero de la Resolución 724 de junio 10 de 2008.
- Sánchez, C. (1999). Crisis puede ser sinónimo de oportunidad. Revista Seguridad Social al día, Numero 15, octubre.
- Salud Colombia, Public Health Journal on the net. Gasto Nacional en salud como porcentaje del PIB. Extraído el 4 de octubre de 2008 de <http://www.saludcolombia.com/actual/salud75/portad75.htm>
- Toro, J.E. (2003). Hospital & Empresa: los hospitales como empresa. Medellín: Editorial Hospital San Vicente de Paúl.
- Urrutia, C. (2003). Selección de indicadores en un hospital a través del modelo del cuadro de mando integral. Revista Todo Hospital 197, junio.
- WHO. [Constitución de la Organización mundial de la salud](http://www.who.int/es/). Disponible en <http://www.who.int/es/>.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN DE COSTOS: RELACIONES CON LOS PROVEEDORES Y  
CLIENTES EN EL SECTOR METALMECÁNICO DEL ESTADO ZULIA.  
VENEZUELA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Guillermo Rodríguez Medina.  
Rosana Meleán Romero.  
Alira Chirinos González.**

**Institución:**

Universidad del Zulia. Venezuela (Profesores e Investigadores)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN DE COSTOS: RELACIONES CON LOS PROVEEDORES Y CLIENTES EN EL  
SECTOR METALMECÁNICO DEL ESTADO ZULIA. VENEZUELA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la gestión de costos en cuanto a las relaciones con los proveedores y clientes en el sector metalmeccánico fabricantes de bienes de capital del Estado Zulia. Venezuela, con el propósito de potenciar el éxito en dicha gestión no solo en los procesos internos de la organización sino para ampliar su radio de acción, fundamentado en la cadena de valor del sector objeto de estudio, y se sustenta en autores como Kaplan y Norton (1999), Porter (2002), Hansen y Mowen (2007), Chase et al (2005), entre otros. El tipo de investigación es analítica, de diseño no experimental, transeccional y de campo, la recolección de la información se hizo a través de un cuestionario, el cual fue validado por experto en el área objeto de estudio, y dirigido a los analistas de costos de las empresas que conformaron la prueba piloto, dado que el proyecto está en proceso de desarrollo, y esta no forma parte de la población que está conformada por diecinueve (19) empresas inscritas tanto en el directorio de la Cámara Petrolera, Capitulo Zulia como en el registro nacional de contratistas. Los resultados preliminares indican que el 75% de las empresas sólo utilizan la alianza estratégica de comercialización con sus proveedores, a pesar de tener un número reducido de éstos, toman muy poco en cuenta los criterios existentes para evaluar a sus proveedores, el 75% de ellas tienen identificado a los clientes más rentables, pero de manera empírica; y no determinan en qué medida, y menos aún si poseen clientes que le generan pérdidas, ni establecen estrategias para mejorar la rentabilidad, además, no hacen un uso adecuado de las oportunidades que brinda un buen sistema de información para la obtención conjunta e individuales de los objetivos establecidos por los actores, por lo que se concluye que las empresas estudiadas en la prueba piloto no llevan una gestión de costos de la mejor manera en cuanto a las relaciones con sus proveedores y clientes, para la obtención de mejores resultados.

**Palabras clave:** Gestión de costos, proveedores, clientes, cadena de valor, sector metalmeccánico.

## **1. Introducción**

El sector metalmecánico ocupa un prestigioso lugar dentro de la economía nacional, particularmente en la región Zuliana, debido a que forma parte importante de la cadena de suministros de Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA), industria pilar de la economía venezolana, por lo que la presente ponencia pretende analizar la gestión de costos, particularmente enfocada al manejo de las actividades y de las relaciones con los proveedores y clientes, fundamentada en la cadena de valor de dicho sector, que se encuentra registrado tanto en el directorio de la Cámara Petrolera de Venezuela (CPV), capítulo Zulia, como en el Registro Nacional de Contratistas (RNC), es decir, aquellas empresas que realizan contratos con la industria petrolera venezolana.

Debido a que PDVSA, utiliza el software SAP/R3, el cual tiene un módulo especial que sirve de guía de acción para potenciar la gestión de costos de acuerdo a la entrevista realizada a Quintero (2009), es conveniente analizar cómo se lleva a cabo dicha gestión en el sector metalmecánico de la región zuliana.

De allí la importancia del avance de este trabajo de investigación, y más aún, cuando en el sector objeto de estudio existe gran competencia tanto a nivel nacional como internacional, por lo que es necesario que las empresas realicen una buena planificación, ejecución y control, tanto de las actividades como de las relaciones con sus proveedores y clientes en general.

El presente avance del trabajo de investigación es del tipo analítico, de acuerdo a Hurtado (2000:209), quien señala que “la investigación analítica propicia el estudio y la comprensión más profunda del evento en estudio”; de diseño no experimental, dado que no se manipularon intencionalmente las variables, pues, se observaron los fenómenos tal como se dan en la realidad para su análisis, es transeccional debido a que los datos fueron recolectados en un momento dado y no a través de diferentes periodos o puntos en las dimensiones del tiempo, además, de campo por cuanto la fuente primaria se obtuvo directamente de las empresas objeto de estudio.

El instrumento de medición fue validado por cinco expertos tanto en el aspecto conceptual como metodológico. La muestra que se utilizó, fue la correspondiente a la prueba piloto, ya que la investigación está en desarrollo y el cuestionario no se la ha aplicado a la población, que está compuesta por diecinueve empresas (19), por lo que se trabajará con censo; y la recopilación de los datos se obtuvo mediante un cuestionario dirigido a los analistas de costos o quien funja dichas funciones en las empresas de la prueba piloto, y fueron procesados a través del paquete estadístico SPSS versión 17, para su análisis y discusión de los resultados.

## **2. Gestión de costos**

Antes de abordar la gestión de costos como tal, es conveniente primeramente tratar lo concerniente a costo, quien de acuerdo a Hansen y Mowen (2007:35), “es el efectivo o un valor equivalente de efectivo sacrificado por productos y servicios que se espera que aporten un beneficio presente o futuro a una organización”; para Horngren et al(2007:27), es “un recurso sacrificado o perdido para alcanzar un objetivo específico”, mientras que para Del Río (2004:II-9) es la “suma de esfuerzo y recursos que se han invertido para producir algo”.

El costo es, pues, el sacrificio de recursos financieros para producir o adquirir bienes tangibles e intangibles para generar beneficios presentes o futuros, y cuando esto sucede el costo expira y se convierte en gastos.

El concepto de gestión, según Pacheco et al (2002:8), “debe incluir un conjunto de dimensiones, que involucran una estrategia y unos medios para alcanzar los objetivos de la empresa”, mientras que para Anthony y Govindarajan (2003:3), “es el proceso por el cual los directivos de todos los niveles se aseguran de que las personas a las que supervisan implantan sus estrategias formuladas”.

Por lo que la gestión, abarca una serie de variables y sub-variables, que requieren el establecimiento de estrategias para alcanzar un objetivo predeterminado. Lo que significa que la gestión de costos, tal como lo afirman Rodríguez et al (2007:458), “es de mayor profundidad que la determinación del costo como tal, pues, consiste en tomar las mejores decisiones para alcanzar los objetivos trazados sobre los procesos y actividades organizacionales, en cuanto a las estrategias y al cumplimiento de los costos, particularmente los de producción”.

El costo, fue sistematizado tradicionalmente por la contabilidad de costos, pero ésta ante la dinámica cambiante de la economía y del mercado, se ha quedado rezagada para que se tomen las mejores decisiones, por lo que actualmente la gestión de costos, es la encargada no solamente de la determinación del costo sino que considera otras variables y sub-variables que se hallan dentro del contexto contemporáneo en que se desenvuelven las organizaciones, como son los proveedores y clientes, particularmente las manufactureras, además, los costos indirectos de fabricación tienen una importancia relevante dentro de los tres elementos del costo, (materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación), y contempla otras dimensiones, como son el establecimiento de estrategias no solo para los costos de producción, donde juega un papel importante los procesos y actividades, sino también para los costos de administración y distribución.

En tal, sentido Ruschanoff (2001) señala que “la gestión de costos es más abarcativa que el cálculo de costos, incorpora conceptos de estrategia, administración y marketing. El análisis de costos es mucho más global y completo”.

### **3. Actividades**

Un aspecto fundamental dentro de la gestión de costos, es el concepto de actividades, y este se refiere, según Sáez et al (1993:187) a “un conjunto de tareas o actos imputables a un grupo de personas o a una persona, a un grupo de máquinas o a una máquina, y relacionadas con un ámbito preciso de la empresa”, para Brimson (1997:26), “una actividad describe lo que una empresa hace, la forma en que el tiempo se consume y las salidas (outputs) de los procesos, mientras que para Lorino (1993:36), “las actividades es todo lo que las personas de la empresa realizan hora tras hora y día tras día”.

Las actividades, pues, son el conjunto de tareas realizadas por una o varias personas, que partiendo del requerimiento y el consumo de una serie de recursos se obtiene un resultado determinado; en el sector metalmecánico objeto de estudio, ellas son las que influyen y participan directamente, junto con la mano de obra directa, en la transformación de la materia prima, teniendo relaciones de interdependencia, que al estar encadenadas en forma ordenada y articulada conforman el o los procesos.

Para determinar con mayor exactitud el costo de las actividades es conveniente conocer los atributos que encierra dicho término, por lo que hay que analizarlo en aspectos como el diccionario que las contempla, la descripción de las tareas de cada actividad, el alcance, entre otros, y por ende el costo de dichas actividades.

El diccionario de actividades consiste en que una vez que han sido identificadas dentro del o los procesos de producción, se levanta un listado de las mismas y en cada una de ellas se describen con lujo de detalles la o las tareas que la componen. El alcance está dado por la delimitación, indicando cuando comienza y donde termina. Todos estos atributos facilitan la determinación del costo de manera más exhaustiva en cada una de las actividades.

Las actividades, generalmente, forman parte del costo indirecto de fabricación, y los costos de ellas deben ser distribuidos a los productos o servicios, a través de las denominadas tasas de aplicación o asignación, que se deben determinar en cada una de ellas, tomando en cuenta una medida de actividad que puede ser variable financiera o no, pero lo más importante es que dicho factor sea causal de costos, para que la distribución sea ecuánime, como serían las horas de mano de obra directa, las horas de inspección, las horas máquinas, las unidades producidas, el costo de mano de obra directa, entre otros.

#### **4. Costeo basados en actividades**

La actividad es la parte medular del costeo basado en actividades (CBA). Este surge para dar respuesta a las exigencias del contexto contemporáneo, ya que no solo determina el costo de los productos o servicios con mayor exactitud sino que permite gerenciar los costos en sus diferentes dimensiones, para garantizar el éxito empresarial, pues, la gestión de costos hoy en día es el brazo derecho de la dirección empresarial, sin ella muchas organizaciones irían al fracaso.

El CBA, según Barfield et al (2005:141), es “un sistema de costeo que centra la atención en las diversas actividades que se desempeñan en una organización y recopila los costos con base a la naturaleza fundamental y el alcance de esas actividades”, mientras que para Mallo et al (2000:359) “los sistemas de CBA rastrean los costos de las actividades hasta los productos mediante la identificación de un cost driver o conductor de costo”.

El CBA es, pues, un sistema de costeo donde la atención está focalizada en las actividades de las empresas para calcular con mayor exactitud los costos de los productos o servicios, donde lo primordial es determinar el costo de los recursos que consumen dichas actividades y en segundo lugar el de las actividades que consumen los objetos de costo.

#### **5. Relaciones con los proveedores**

La gestión de costos tradicional a través del departamento de compras, buscaba la reducción de costos con los proveedores por medio de un menor precio de compras, donde las empresas demandaban sus necesidades y de la gama de proveedores con quienes se relacionaba, basada en el cortoplacismo, quien ofreciera el menor precio, sería el proveedor seleccionado, cuya condición, generalmente, era la compra en grandes cantidades de materiales, para ser beneficiario de los descuentos por volumen. Sin embargo, la gestión de costos contemporánea, establece sus relaciones con los proveedores basadas en alianzas

estratégicas, a largo plazo, que le permita obtener el menor costo total posible, que no solo tome en cuenta el precio de compra de los materiales, sino todos aquellos costos asociados a sus actividades, tal como se muestran en el cuadro N° 1, además, de trabajar con un número reducido de ellos.

Cuadro N° 1

Actividades relacionadas con las compras

Recepción de materiales
Inspección de materiales
Devolución de materiales
Traslado de materiales
Almacenamiento de materiales
Eliminación de materiales obsoletos
Eliminación y reelaboración de productos a causa de materiales entrantes defectuosos (no detectados)
Pedidos de materiales
Retrasos en la producción por culpa de entregas tardías
Acelerar la llegada de materiales para evitar paradas en el trabajo a causa de la llegada tardía de materiales
Diseño, ingeniería y determinación de las especificaciones de materiales (utilizando recursos internos de ingeniería, no los ingenieros de los proveedores)
Para los materiales

Fuente: Kaplan y Cooper (1999:207)

Esta situación permite determinar que los mejores proveedores no son los que dan el precio más bajo, sino los que ofrecen el costo total más bajo, además, que sus procesos están alineados con los de los compradores, en la búsqueda del costo objetivo encadenado (reducción del costo total entre proveedores y compradores), para beneficio de la ingeniería de valor, no solo para la reducción de costos, sino para mejorar la calidad en el diseño, pues, proporciona a los diseñadores de los productos una buena información de costos por anticipado, y de acuerdo a Kaplan y Norton (1999:205), “el 80% o más de los costes de fabricación vienen determinados durante las etapas del diseño y desarrollo de los productos”, mientras que Laseter (2000:151), afirma que “las primeras fases del diseño determinan un 70 al 80% del costo del producto”.

Este nuevo enfoque de las relaciones con los proveedores se deriva del concepto de cadena de valor de Porter (2000), quien señala, que ésta descompone a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existentes y potenciales, con la finalidad de obtener una ventaja competitiva, donde las actividades, estratégicamente importantes, tuvieran atributos diferenciadores o fuesen más baratas que las de sus competidores.

Cuando un proveedor, en el nuevo contexto de gestión de costos, forma parte de la cadena de valor de una empresa, indudablemente que posee un interés particular en elevar el nivel de productividad y rendimiento, de tal manera que se establece la estrategia de ganar – ganar para ambas compañías, y como señala Cokins (2005:235), “trabajando juntos en colaboración, los socios comerciales pueden comportarse colectivamente como una

empresa ampliada”, ya que la verdadera colaboración entre proveedores y compradores se da cuando comparten información sobre costos y beneficios, dando origen a lo que se denomina cadena de valor compartida.

Laseter (2000:70), señala los siguientes principios para crear estrategias eficaces de abastecimiento:

1. Ver la racionalización de la base de proveedores como un resultado, no un objetivo.
2. Usar equipos multifuncionales.
3. Coordinar entre regiones y unidades del negocio, sin es necesario.
4. Realizar investigaciones globales rigurosas.
5. Examinar el costo total de adquisición
6. Segmentar el gasto
7. Cuantificar los beneficios.

Es de capital importancia la confianza que debe existir entre los proveedores y los compradores, para derribar las barreras que puedan existir, en aras de la reducción de costos colectivos; pues, comprender que el proceso de compras se fundamenta en la reducción del costo total, permite establecer las estrategias para simplificar los diseños de las empresas hasta el mejoramiento de las operaciones del proveedor, pues, “crear verdaderas asociaciones estratégicas requiere una cuidadosa estructuración de las relaciones para alcanzar dependencia recíproca y congruencia de metas a base de un sólido conocimiento de la competencia del proveedor (Laseter, 2000:123).

Las alianzas estratégicas, le permiten a los proveedores programarse de acuerdo a las especificidades de los requerimientos y las frecuencias de entrega de las empresas compradoras, para la cual, de acuerdo a Monden (1996) es necesario un sistema de información estratégico que le permita a la empresa estar en permanente contacto con sus proveedores, para responder a las variaciones de la demanda de sus clientes, en cuanto a variedad y calidad, en todas las fases de la explotación: compras de piezas, fabricación y ventas. Así mismo, Chase et al (2005:491) indican que “si una empresa, comunica a sus proveedores lo que proyecta usar, estos tendrán un panorama de las demandas que serán requeridas, a largo plazo, de sus sistemas de producción y distribución”.

La revolución de la información está afectando a la competencia, según Porter (1999:82) en tres maneras esenciales:

- Modifica la estructura del sector y, con ellos, altera las reglas de la competencia.
- Crea ventaja competitiva al dotar a las empresas de nuevos medios de superar a sus competidores.
- Origina negocios totalmente nuevos, por lo general a partir de las operaciones actuales de una empresa.

Por lo que un sistema de información estratégico, por un lado, le proporciona a la empresa información financiera para comprender mejor los costos, tanto de sus productos y procesos, como los de sus proveedores y clientes; y por otro lado, le da a la empresa flexibilidad para responder rápidamente a los cambios exigidos por los clientes, el mercado y la competencia.

Las alianzas estratégicas permiten el desarrollo conjunto de compradores y proveedores, y permite crear cualquier combinación de recursos que responda a sus objetivos comunes e individuales, reduciendo los costos totales, compartiendo riesgos y fortaleciendo la posición estratégica de la empresa, de allí que Lewis (1993:47), afirma que “una alianza significa un compromiso de capacidades exclusivas que está fuera del alcance de los otros”.

Dada esta situación, es conveniente tener claro que antes de establecer cualquier alianza estratégica con los proveedores, es necesario evaluarlo y seleccionarlo, de acuerdo a las perspectivas y objetivos de la empresa, para lo cual hay que tener criterios bien claros, para obtener una buena selección. Estos criterios, de acuerdo a Álvarez y Calandro, quienes son citados por Pérez et al (2009) son los siguientes:

- Los productos y servicios en sí
- La calidad
- Los precios
- Su organización
- El apoyo técnico que ofrecen
- La responsabilidad
- Los recursos que disponen
- Sus referencias empresariales
- Sus servicios de atención al cliente
- El manejo de sus entregas
- Las frecuencias de las entregas
- El estado de los pedidos
- La fiabilidad y facilidad de las entregas
- Los costos

Por otro lado, Porter (2002:137), afirma que entre los factores principales para seleccionar a los proveedores figuran los siguientes:

- Estabilidad y competitividad del grupo de proveedores.
- Grado óptimo de integración vertical.
- Asignación de compras entre los proveedores idóneos.
- Obtención de una ventaja máxima con los proveedores escogidos.

A estos criterios, hay que agregarle el referente a la localización y a la confianza, pues, el primero permite reducir costos de traslado, entre otros, y el segundo, facilita el derrumbe de los muros que puedan existir, en aras de solucionar amistosamente cualquiera discrepancia que pueda surgir.

Por otro lado, los planes tecnológicos de los compradores y proveedores, según Laseter (2000:158), “evita el desperdicio de esfuerzos y se permite que cada uno aproveche plenamente las inversiones del otro. Hay dos técnicas de creciente acogida para compartir tecnologías: los foros de tecnologías de los proveedores y los mapas tecnológicos”. Donde los primeros se refieren a que los proveedores comparten nuevas tecnologías para motivar al comprador a que las adopte y la segunda, traza explícitamente los planes de los compradores para impulsar la tecnología del proveedor.

Otra alianza estratégica usada con mucha particularidad en la actualidad es el outsourcing o subcontratación, que de acuerdo a Adler y Adler (2004:595), consiste en

“contratar y delegar a largo plazo uno o más procesos no críticos para nuestro negocio, a un proveedor más especializado que nosotros, para conseguir una mayor efectividad que nos permita orientar nuestros mejores esfuerzos en las necesidades neurálgicas para el cumplimiento de una misión”, mientras que Chase et al (2005:415) indican que, “la subcontratación u outsourcing consiste en la acción de mover algunas de las actividades internas y responsabilidad de decisión de la compañía a otros proveedores externos” y según Newslette # 194, el aoutsourcing “es el proceso en el cual una firma identifica una porción de su proceso de negocio que podría ser desempeñada más eficientemente y/o más efectivamente por otra corporación, la cual es contratada para desarrollar esa porción de negocio”.

La subcontratación no es más que delegar en proveedores, que son más especializados, ciertas actividades no fundamentales de la empresa, en la búsqueda del aumento de la calidad y en la reducción de los costos.

Las alianzas estratégicas permiten cerrar la brecha de las lagunas tecnológicas y de recursos de las empresas, y son muy utilizadas en la actualidad como estrategia de negocio. Las razones más comunes por lo que las empresas las establecen, de acuerdo a Thompson y Striklan (2004: 176) son:

“para colaborar en el desarrollo de tecnologías o de nuevos productos prometedores, superar los déficits en su pericia técnica y de fabricación, adquirir nuevas competencias, mejorar la eficiencia de la cadena de suministros, obtener economías de escala en la producción o marketing y adquirir o mejorar el acceso al mercado mediante acuerdos conjuntos de marketing”.

Por otro lado, David (2003:276) da algunos ejemplos de decisiones relacionadas con mercadotecnia:

1. Usar distribuidores exclusivos p canales múltiples de distribución.
2. Recurrir a la publicidad por televisión de negocios en forma intensa, ligera o nula.
3. Limitar (o no) la cantidad de negocios realizados con un solo cliente.
4. Ser un líder en precios o un imitador de precios.
5. Ofrecer una garantía completa o limitada.
6. Recompensar al personal ofreciendo solo un salario, solo comisiones o una combinación.
7. Anunciar los productos en línea o no.

De tal manera que existe una gama de alianzas estratégicas, sin embargo, en este trabajo solo se hace énfasis en la cooperación tecnológica, en la de comercialización, subcontratación y nicho de mercado o de enfoque.

La estrategia de nicho o de enfoque consiste en concentrarse en un segmento limitado del mercado, atendiendo a sus miembros, ya sea a un costo más bajo que los rivales u ofreciendo atributos diferentes a sus productos mejor que los de la competencia.

En cuanto al análisis empírico de las actividades y relaciones con los proveedores, se encontró que en el estudio piloto el 100% de las empresas estudiadas, tienen determinadas las actividades de su proceso productivo, la descripción de las tareas, el alcance, el costo de cada una de ellas y distribuye los costos indirectos de fabricación, utilizando tasas de



asignación. Sin embargo, solo el 25% tiene elaborado el diccionario de actividades el manual de producción, y trabaja con múltiples tasas de aplicación, pero el 75% respondió que utiliza la metodología del costeo basado en actividades; lo que implica una contradicción, ya que éste no se puede poner en práctica sino se establecen múltiples tasas de aplicación, de acuerdo al número de actividades que se determinen en el proceso productivo, como lo señala Hansen y Mowen (2007), Horngren et al (2007), entre otros, para la buena gestión de los costos indirectos de fabricación.

Con respecto a las relaciones de las empresas objeto de estudio con sus proveedores, se consiguió que el 75% tiene solo relación comercial, sin indicar el alcance de ella, tal como lo indica David (2003), en el sentido de especificar su conceptualización, además, trabajan con un número limitado de proveedores.

Dentro de los criterios más importantes que las empresas utilizan para evaluar a sus proveedores, el 75% toma en cuenta la calidad y el 50% los costos y el 25% lo que es la localización, la entrega oportuna y la confianza. Esto significa que toman muy poco en cuenta los criterios establecidos en Pérez et al (2009) y Porter (2002).

Solo el 50% de las empresas están conectadas en líneas para informarles sobre los programas de producción y los componentes e insumos que necesitan, lo que significa que no se aprovecha en forma adecuada sus sistemas de información para la búsqueda de la congruencia de metas, en beneficio de los objetivos conjuntos e individuales, tal como lo señala Monden (1996) y Chase et al (2005).

## **6. Relaciones con los clientes**

Así como las relaciones con los proveedores son de vital importancia, de superior manera son las de los clientes, ya que son estos la razón de ser de toda empresa y son los que impulsan la cadena de valor de la empresa para la fabricación de los productos o servicios, y satisfacer sus demandas en sus diferentes vertientes, es por ellos que Kaplan y Cooper (1999:189), señalan que “las relaciones con los clientes son valiosas y difíciles de volver a establecer una vez que se abandonan”.

Para gestionar de una manera exitosa las relaciones con los clientes es conveniente que las empresas utilicen el costeo basado en actividades (CBA), el cual les permite conocer no solo la estructura de costos sino los beneficios que le genera cada cliente. De allí que el CBA puede poner de relieve la ineficiencia de algunos procesos que podría elevar no solo los costos de fabricación sino también los de servir a los clientes, de allí que Kaplan y Cooper (1999:185) señalan, “que los directivos con una buena instrumentación del costeo basado en actividades mejoraran espectacularmente su rentabilidad, especialmente en sectores en que sus competidores no comprenden la economicidad de sus relaciones con los clientes”.

Por otro lado, Porter (2002:132) manifiesta que el costo de atender a los clientes contempla los aspectos siguientes:

- Tamaño del pedido.
- Venta directa o a través de distribuidores.
- Tiempo necesario de entrega (espera).
- Estabilidad del flujo de pedidos para la planeación y la logística

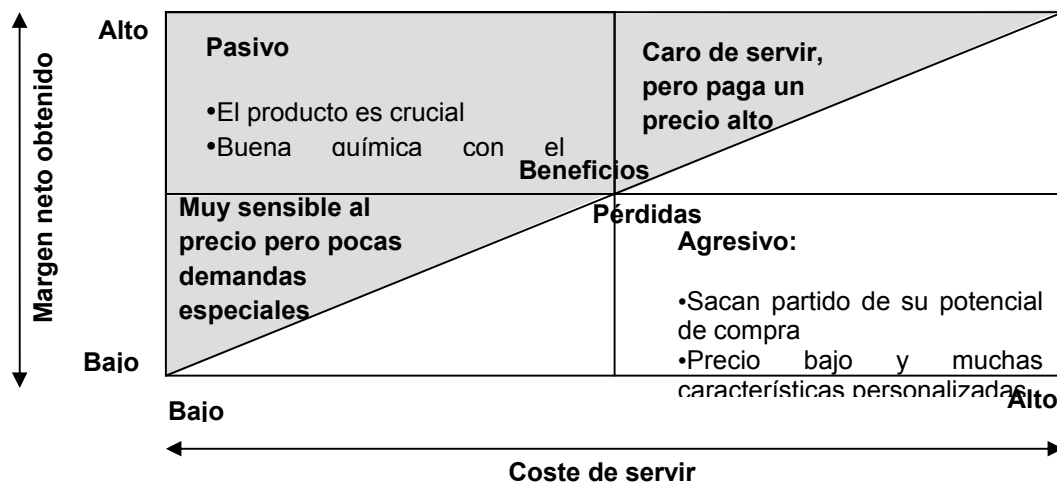
- Costo de envió.
- Costo de ventas
- Necesidad de diseños especiales o de modificaciones.

Lo que significa que tanto el costo de fabricación como el de servir a los clientes contemplan una serie de actividades que solo el CBA permite el monitoreo para determinar su costo con mayor exactitud y sus particularidades.

Aplicando el CBA y gestionar las relaciones con los clientes permite a la empresa conocer los más y los menos rentables, de tal manera que está en capacidad de establecer estrategias para proteger y apreciar los clientes reales más rentables y negociar las relaciones con los clientes menos rentables o con pérdidas, compartiendo la información que genera el CBA, para poder reducir el costo del servicio, disminuir los descuentos o para incrementar el precio de ventas, dependiendo de las circunstancias en que se halle inmersa.

Para que la empresa tenga elementos importantes en determinar la rentabilidad que le genera cada cliente se ha generado la figura 1 fundamentada en el CBA.

Figura 1  
Rentabilidad del cliente



Fuente: Kaplan y Cooper (1999:196)

Donde los clientes más rentables se encuentran en el cuadrante superior izquierdo y los que le producen pérdidas se hallan en el inferior derecho. El margen neto se obtiene después de restar al ingreso los descuentos y el costo de ventas, mientras que el costo de servir al cliente incluye los costos del pedido, los de sostenimiento en términos de mercadeo, los técnicos, de ventas y administración.

Otra manera de tipificar los beneficios de los clientes es la presentada en la figura 2.

Figura 2

Beneficios de clientes Muy rentable	Campeones	Exigentes
	Conocidos	Perdedores
Poco rentable	Exigencia nominal	Muy exigentes

Fuente: Adaptado de Cokins (2005)

En el cuadrante superior izquierdo se hallan los **campeones**, que son los clientes más rentables, y hay que protegerlos y recompensarlo; en el superior derecho están los **exigentes**, quienes pueden generar buenos beneficios, pero hay que gestionar los costos de servir; en el inferior izquierdo están los **conocidos**, que son los más baratos, que toda empresa los quiere conservar porque genera beneficios marginales, con un mantenimiento relativamente bajo; y los del inferior derecho son los **perdedores**, que consumen muchos recursos y tiempo, y generan siempre pérdidas.

Ante esta situación la empresa puede establecer estrategias que le permitan que sus clientes le generen beneficios, satisfaciendo sus exigencias de demandas de calidad de los productos, ofrecer descuentos por compras, hacer entregas oportunas, mejorar la calidad del servicio postventa, gestionar los costos de servir a cada cliente a un nivel más bajo, dar obsequios, entre otros, tratar de conquistar a aquellos clientes que le proporcionan grandes beneficios a la competencia y trasladarles a ellos los que siempre le generan pérdidas.

Es de singular importancia que la empresa posea un sistema de información integral y estratégico, que permita estar en contacto permanente tanto con los proveedores como con los clientes, de tal manera que las partes involucradas ahorrarían tiempo y esfuerzo, y por tanto la reducción del costo total, además, debe existir una buena confianza entre ellos y deben colaborar en forma de gestión de libro abierto, que facilite no solo derribar las barreras que impidan la consecución de los objetivos encadenados, sino también para facilitar el descubrimiento de nuevas oportunidades.

Con respecto, al análisis obtenido de la realidad, se consiguió en el estudio piloto, dado que este es un avance del trabajo de investigación, que el 100% están conectadas en línea con sus clientes, pero solo el 75% de las empresas estudiadas tienen identificados a los clientes que le son más rentables, de una manera empírica, pero no utilizan ninguna herramienta gerencial que le permita medir la rentabilidad de sus clientes y menos aún los que le generen pérdidas, por lo que no ponen en práctica lo contemplado por Kaplan y Cooper (1999) y Cokins (2005), en cuanto a las cuatro categorías para determinar el grado de rentabilidad de los clientes y los que originan pérdida, y menos aún el establecimiento de estrategias para la consecución programada de la rentabilidad de sus clientes.

En cuanto a los beneficios que ofrecen a sus clientes el 100% ofrece una excelente calidad, y realizan la entrega oportuna, sin embargo, no consideran o la toman muy poco en cuenta los servicios postventa, los descuentos por volumen de compras y los obsequios, lo que significa que solo ofrecen en forma parcial los beneficios establecidos por Kaplan y Cooper (1999) y Cokins (2005).

## 7. Conclusiones

Después de haber analizado tanto el aspecto conceptual como empírico del presente trabajo de investigación, se obtienen las siguientes conclusiones:

En cuanto a las actividades, columna medular de la gestión de costos contemporáneos, se tiene que las empresas objeto del estudio piloto, si bien es cierto tienen identificadas sus actividades, no hacen un estudio pormenorizadas de ellas, ya que por un lado no determinan de manera adecuada los atributos de las actividades y por el otro, no establecen las tasas de asignación que les corresponde a cada una de ellas, para realizar una buena gestión de los costos indirectos de fabricación, que permita conocerlos de manera más exhaustiva y distribuirlos en forma causal y ecuánime.

Con respecto a las relaciones con los proveedores, a pesar de trabajar con un número reducido, no establecen alianzas estratégicas que les permita aprovechar al máximo las capacidades de cada actor, en aras de conseguir los objetivos conjuntos e individuales. De similar manera sucede con la evaluación que se les hace, ya que no aplican los criterios más adecuados, para potenciar el éxito de la gestión, tanto es así que tampoco aprovechan sus sistemas de información para estar en permanente contacto con ellos, y poner a su disposición los programas de producción y los componentes e insumos que necesitan, para facilitar que los procesos de los proveedores estén alineados con los de los compradores.

Con referencia a las relaciones con los clientes, tienen identificados de manera empírica los más rentables, pero no determinan en qué medida, ya que no poseen ninguna herramienta gerencial para tal fin, y no saben a ciencia cierta los clientes que le generan pérdidas y menos aún establecen las estrategias para revertir dicha situación, y convertirlos los menos en más rentables.

Por lo que se concluye que las empresas objeto de estudio, no gestionan de la mejor manera las actividades, ni explotan adecuadamente las relaciones con sus proveedores y clientes, en aras de la obtención de mejores resultados.

## Bibliografía

- Adler, Erica y Adler, Martín (2004). Outsourcing. En producción y operaciones. Compilado por Martín Adler. Ediciones macchi. Argentina.
- Anthony, Robert y Govindarajan, Vijay (2003). Sistemas de control de gestión. Décima edición. Mc Graw Hill. España.
- Barfield, Jesse; Raiborn, Cecily y Kinney, Michael (2005). Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones. Quinta edición. Thomson editores. México.
- Brimson, James (1997). Contabilidad por actividades. Alfaomega grupo editor. México.
- Chase, Richard; Jacobs, Robert y Aquilano, Nicholas (2005). Administración de la producción y operaciones. Décima edición. Mc Graw Hill. México.

- Cokins, Gary (2005). Performance Management. Obteniendo lo mejor de directivos y empleados a través de la alineación estratégica. Editorial gestión 2000. España.
- David, Fred (2003). Conceptos de administración estratégica. Novena edición. Editorial Pearson. Prentice Hall. México.
- Del Rio González, Cristóbal (2004). Costos I. introducción al estudio de la contabilidad y control de los costos industriales. Vigésima primera edición. 40 aniversario. Thomson editores. México.
- Hanse, Don y Mowen; Maryanne (2007). Administración de costos. Contabilidad y control. Quinta edición Thomson editores. México.
- Hornngren, Charles; Datar, Srikant y Foster, George (2007). Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial. Duodécima edición. Pearson Prentice Hall. México.
- Hurtado, Jacqueline ( 2000). Metodología de la investigación holística. Tercera edición. Sypal. Venezuela.
- Kaplan, Robert y Cooper, Robin (1999). Coste y efecto. Editorial gestión 2000. España.
- Laseter, Timothy (2000). Alianzas estratégicas con proveedores. Un modelo de abastecimiento equilibrado. Editorial norma. Colombia.
- Lewis, Jordan (1993). Alianzas estratégicas. Cómo crearlas, desarrollarlas y administrarlas para beneficio mutuo. Javier Vergara editor, S.A. Argentina.
- Lorino, Philippe (1993). El control de gestión estratégico. La gestión por actividades. Ediciones alfaomega. México.
- Mallo, Carlos; Kaplan, Robert; Meljem, Sylvia y Giménez, Carlos (2000). Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Hall. España.
- Monden, Yasuhiro (1996). El just in time hoy en Toyota. Ediciones Deusto. España.
- Newsletter # 194 del 13-04-2009. En <http://www.gestiopolis.com/boletin/>. Consultada el 14-04-2009.
- Pacheco, Juan; Castañeda, Widberto y Caidedo, Carlos (2002). Indicadores integrales de gestión. Mc Graw Hill. Colombia.
- Pérez, Aleida; Gil, María y Roque, Esnayra (2009). Gestión de proveedores. Punto crítico de la gestión empresarial. <http://www.gestiopolis.com/marketing/gestión-de-proveedores-y-logistica.htm>. Consultada el 08-04-09.
- Porter, Michael (1999). Ser competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones. Ediciones Deusto. España.
- Porter, Michael (2000). Ventaja competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. Compañía editorial continal, S.A: (CECSA). México.

- Porter, Michael (2002). Estrategia competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. CECSA. Edición revisada. México.
- Sáez, Ángel; Fernández, Antonio y Gutierrez, Gerardo (1993). Contabilidad de costes y contabilidad de gestión. Volumen I. Mc Graw Hill. España.
- Quintero Freddy. Gerente de planificación, presupuesto y gestión de PDVSA Occidente. Entrevista realizada el 27 de marzo de 2009.
- Rodríguez, Guillermo; Chávez, Jorge; Rodríguez, Belkis y Chirinos, Alira (2007). Gestión de costos de producción en el sector metalmecánico de la región zuliana. Revista de ciencias sociales. Universidad del Zulia. Maracaibo. Venezuela.
- Ruschanoff, Fabian (2001). La gestión de costos en la nueva economía. En [http://www.gestiopolis.com/canales/gerencial/articulos/21\(gescosne.htm](http://www.gestiopolis.com/canales/gerencial/articulos/21(gescosne.htm). Fecha de consulta 11-04-09.
- Thompson, Arthur y Strikland III A.5 (2004). Administración estratégica. Textos y casos. 13ª edición. Mc Graw Hill. México.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ESTRATEGIAS DE REDUCCIÓN DE COSTOS EN EMPRESAS DEL  
SECTOR AGROALIMENTARIO VENEZOLANO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Rosana Meleán Romero  
Guillermo Rodríguez Medina  
Rafael Moreno Quintero  
María Bonomie Sánchez**

Universidad del Zulia  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Centro de Estudios de la Empresa

**Trelew, Chubut – Patagonia, Argentina. Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ESTRATEGIAS DE REDUCCIÓN DE COSTOS EN EMPRESAS DEL SECTOR  
AGROALIMENTARIO VENEZOLANO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

En Venezuela, en los últimos meses, se ha declarado una crisis en materia económica que podría conllevar a un período de recesión como consecuencia de la situación vivida en Estados Unidos y otros países del sistema capitalista que afecta la operatividad habitual de las organizaciones, especialmente las pertenecientes al sector agroalimentario, por la responsabilidad que implica abastecer de productos básicos a la población venezolana. Este sector, actualmente se encuentra amenazado por importaciones de productos similares y regulaciones en los precios de los mismos. Ante tal situación, en este trabajo, se plantea analizar las estrategias que actualmente están adoptando las empresas involucradas para hacer frente a los problemas planteados. La investigación es de tipo analítica, bajo un diseño no experimental, de campo; se basa en fuentes secundarias y primarias de recolección de información; estas últimas se obtienen con la aplicación de un cuestionario en forma de entrevistas a personas clave de empresas del sector agroalimentario adscritas a la Cámara de Industriales del estado Zulia. Los resultados indican que las empresas han asumido estrategias que han sido definidas en función de la problemática actual del sector y centradas básicamente en la reducción de costos, entre éstas: estrategias enfocadas a los procesos (reestructuración y subcontratación); productos (precios y reducción de tamaño) y; estrategias de colaboración entre empresas (asociaciones), con la finalidad de reducir sus costos de producción. Se concluye, que las empresas del sector trabajan en función del costo objetivo, a partir del cual revisan sus procesos internos así como los desarrollados con otras empresas para lograr ventajas competitivas representadas por costos.

**Palabras Clave:** Estrategias de reducción de costos, estrategias enfocadas a los procesos, estrategias enfocadas a los productos, estrategias de colaboración, empresas del sector agroalimentario.



## 1. Introducción

La crisis económica a nivel mundial, trae implícito grandes procesos de cambios para todos los sectores de la economía venezolana. Factores económicos, políticos, financieros y el impacto social de cada uno de ellos en la colectividad y en las organizaciones, serán los que definirán el rumbo de las empresas, considerando especialmente el presente inmediato y las acciones a tomar en un futuro lleno de incertidumbre, riesgos y recesión económica producto de la crisis prevista para los próximos años con consecuencias en todos los sectores de la economía venezolana.

Venezuela, no escapa a tal situación, como país dependiente de la actividad petrolera, golpeada fuertemente en los últimos meses con la caída de los precios internacionales del barril de petróleo, sumado a los problemas existentes con el sector empresarial privado, en el que se han producido expropiaciones de empresas, en algunos casos por el incumplimiento de regulaciones gubernamentales, a los cuales los empresarios alegan elevados costos de producción; nacionalización de empresas y cierre de otras; intervenciones; transferencias de responsabilidades de instituciones administradas por estados y municipios al gobierno nacional, producto de reformas legales como la ley de descentralización, la ley de pesca, entre otras; promulgación de nuevas leyes; las medidas económicas anunciadas por el presidente de la República, entre otros aspectos fundamentales para el abordaje de las estrategias empresariales emprendidas por las organizaciones venezolanas, insertas en la realidad actual del país.

Bajo estos planteamientos, y considerando el panorama de empresas venezolanas ante la coyuntura económico-política actual y las incidencias directas en algunos casos e indirectas en otros de las decisiones tomadas por el ejecutivo nacional en las empresas, en esta investigación se plantea analizar las estrategias empresariales que actualmente están adoptando las empresas del sector agroalimentario adscritas a la Cámara de Industriales del estado Zulia para hacer frente a los problemas planteados, básicamente estrategias enfocadas a los procesos (reestructuración y subcontratación); productos (precios y reducción de tamaño) y; estrategias de colaboración entre empresas (asociaciones), con la finalidad de reducir sus costos de producción.

Es pertinente destacar que el sector agroalimentario, atraviesa una grave crisis interna a nivel de las empresas que lo integran, si bien es cierto, en nuestro país lejos de asumir el modelo de desarrollo endógeno delineado en años atrás por el gobierno bolivariano, se han incrementado considerablemente las importaciones de productos alimenticios para tratar de dar cumplimiento al artículo 305 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999) aprobada en Asamblea Constituyente de ese mismo año, donde se plantea:

“El Estado promoverá la agricultura sustentable como base estratégica del desarrollo rural integral y en consecuencia garantizará la seguridad alimentaria de la población entendida como la disponibilidad suficiente y estable de alimentos en el ámbito nacional y el acceso oportuno y permanente a éstos por parte del público consumidor. La seguridad alimentaria deberá alcanzarse desarrollando y privilegiando la producción agropecuaria interna, entendiéndose como tal la proveniente de las actividades agrícola, pecuaria, pesquera y acuícola. La producción de alimentos es de interés nacional y fundamental al desarrollo económico y social de la Nación. A

tales fines, el Estado dictará las medidas de orden financiera, comercial, transferencia tecnológica, tenencia de la tierra, infraestructura, capacitación de mano de obra y otras que fueran necesarias para alcanzar niveles estratégicos de autoabastecimiento...”.

Dicho artículo se enmarca en las disposiciones manejadas por la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO, por sus siglas en inglés) en lo que respecta a seguridad alimentaria (Marreno, Gil y Montero, 2004) y evidencia la responsabilidad que tiene el gobierno venezolano para formular estrategias o medidas de cualquier naturaleza destinadas a mantener los niveles de autoabastecimiento en materia alimenticia para la población.

Sin embargo, lejos de lograr las consideraciones establecidas en el citado artículo, el país depende en gran medida de las importaciones de este tipo de productos más que de la producción agrícola nacional, la cual es insuficiente para cubrir la demanda de productos básicos como por ejemplo: pollo, leche en polvo, carotas, aceite, sardinas, atún fresco, azúcar, arroz, pastas, entre otros; existiendo con esto, una brecha entre la demanda real de este tipo de productos y lo que efectivamente se produce a nivel interno (oferta).

El gobierno preocupado por la situación que comparece el sector, ha definido políticas y programas para dar respuesta a los problemas de abastecimiento, sin embargo, la problemática persiste y se acrecienta. Entre las políticas para contrarrestar tal situación, se creó la misión mercal, concebida como una red de abastecimiento (mercadeo y comercialización) al mayor y detal de productos alimenticios de la cesta básica, y otros de primera necesidad a precios bajos y sin intermediarios a la población de escasos recursos (Misión Mercal, 2007).

Por otra parte se crea la misión Zamora, cuyo objetivo es reorganizar la tenencia de tierras ociosas con vocación agrícola; cuyo impacto social redundaría en la seguridad y soberanía alimentaria revirtiendo progresivamente la crisis del campo (Minci, 2007); y más recientemente en el año 2008 nace la Productora y Distribuidora de Alimentos (Pdval) como un nuevo instrumento para alcanzar la plena soberanía alimentaria; sin embargo, los resultados obtenidos en materia de abastecimiento y soberanía alimentaria distan mucho de los objetivos esperados tanto por el gobierno como por la colectividad.

En tal sentido, en la presente investigación, se desglosarán las estrategias de reducción de costos aplicadas por las empresas del sector agroalimentario, insertas en un contexto de crisis económica; como consecuencia de la situación vivida en Estados Unidos y otros países del sistema capitalista, que afecta la operatividad habitual de las organizaciones (Venezuela es un país importador de productos alimenticios y depende en gran medida de otros países para garantizar la seguridad agroalimentaria de la población), las cuales deberán reducir sus costos de producción, supeditado a un costo objetivo, que producto de las regulaciones de precios existentes en el sector, deben asumir las empresas que lo integran. Solo de esta forma podrán cumplir con regulaciones gubernamentales impuestas y obtener márgenes de rentabilidad necesarios para permanecer en el mercado.

Desde el punto de vista metodológico, la investigación es de tipo descriptiva de diseño no experimental, de campo y transeccional; describe situaciones reales específicas y

en ningún momento se llega a manipular las variables. Parte de una revisión documental de artículos electrónicos y otros materiales de interés para abordar la variable objeto de estudio, los cuales se emplean para analizar y contrastar la información empírica obtenida al aplicar instrumentos de recolección de información, básicamente cuestionarios aplicados en forma de entrevistas a informantes clave en las unidades de análisis seleccionadas, entre las cuales se pueden mencionar: Empresas pertenecientes al grupo Polar, en la división de alimentos; empresas del sector avícola, empresas fabricantes de pastas alimenticias pertenecientes a la Asociación Venezolana de pastas, entre otras un tanto más pequeñas, donde no se evidencia en gran medida o al menos de manera formal la aplicación de las estrategias mencionadas.

La investigación se inicia con las estrategias empresariales de reducción de costos: enfocadas a los procesos, productos y las de cooperación o colaboración entre empresa, discutiendo y contrastando con aspectos empíricos producto del análisis de las empresas seleccionadas, para por último plantear las conclusiones, como síntesis lógica del análisis realizado.

## **2. Estrategias de reducción de costos en empresas del sector agroalimentario venezolano.**

Las empresas trabajan incesantemente para ofrecer productos o servicios con calidad, a precios competitivos y para lograr una posición de dominio en los mercados. El reconocimiento y liderazgo que obtengan sus productos (marcas), y las preferencias de éstas por parte de los consumidores o clientes, se constituirán en una poderosa herramienta para competir.

Para lograr esto, en un contexto como el actual, lleno de incertidumbre, recesión económica, regulación de precios, controles cambiarios, grandes importaciones, entre otros aspectos, las empresas deben prepararse y asumir estrategias, que enmarcadas en el contexto planteado, se orienten fundamentalmente a la reducción de costos, puesto que bajo las situaciones expuestas, es difícil inducir el desarrollo de ventajas comparativas dinámicas que impliquen grandes desembolsos. Por el contrario, buscarán replantear las políticas empresariales e industriales definidas, con la idea de mantenerse y no desistir ante contracciones en la demanda.

Al respecto Horngren y col. (2007: 456), plantean que la estrategia guía las operaciones de una empresa y las decisiones a corto y largo plazo de los administradores, por lo que se consideran decisivas en las organizaciones. Las estrategias como tema en el ámbito gerencial es muy controvertido, y más aún al momento de plantear una definición que incluya los elementos e implicaciones que reviste el concepto. Al respecto muchos han sido los autores que tratan de definirlo, Villalba (1999), Frances 2007, Thompson y Strickland (2004), Porter (XXXX), Mintzberg 1991, Gamboa y col. (2001) entre otros, siendo estas últimas quienes presentan una definición integral del término, basadas en la revisión y discusión de autores entre ellos los mencionados centrando la definición en el ambiente donde se desarrollan: las empresas, como sigue: (Gamboa y col.; 2001,138):

“Las estrategias empresariales son los medios por los cuales se lograrán los objetivos de cambio a mediano y largo plazo para obtener ventajas comparativas u oponerse a actuaciones presentes o futuras de los competidores. Por consiguiente, a ellas subyacen principios, valores y fines que determinan la dirección de la empresa; además, la estrategia exige un conjunto de esfuerzos para coordinar e integrar en forma coherente, recursos y operaciones en función de alcanzar fines u objetivos generales. Dada su naturaleza, no es posible improvisar una estrategia, cuya complejidad demanda un riguroso trabajo de planificación y ejecución, así como ciertas condiciones: enormes presiones externas, descontento interno con el orden vigente, una estrategia alternativa coherente con la visión de cambio y evaluar la misión fundamental como inicio de la reconstrucción. La estrategia tiene mayor potencial cuando el análisis prospectivo permite prever el posible curso de los acontecimientos y anticipar su diseño en función de los escenarios futuros en los cuales podría conducirse la organización”.

Las autoras definen desde una perspectiva general el término estrategia, incluyendo incluso aspectos no considerados por otros autores. Al definir las, plantean que no es posible su improvisación por el riguroso trabajo de planificación y ejecución, aunado a condiciones externas e internas a las organizaciones, entre las cuales se puede mencionar: enormes presiones externas y descontento interno con el orden vigente.

Sobre las presiones externas, fueron mencionadas al plantear el contexto en el cual se enmarca la investigación; marcado por factores de diversas índole: políticos, económicos y sociales principalmente, que en algunos casos conlleva a que las empresa improvisen las estrategias que seguirán, trabajando en función de las circunstancias que delimitan el futuro inmediato de estas en el entorno externo que las rodea.

Por otra parte, en lo que respecta al descontento interno con el orden vigente, asumiendo esto como la no conformidad con las circunstancias que se suceden en el entorno, las empresas objeto de estudio en esta investigación, así lo han manifestado, la inexistencia de mesas de diálogo entre el gobierno y ellas como sujetos principales en el desarrollo del país se consideran insuficientes o nulas, lo que impide acuerdos entre las partes para beneficiar al colectivo.

En ambos casos la revisión de sus procesos internos, se convierte en un aspecto medular, donde la racionalización de recursos pasa a ser una necesidad inmediata para estas empresas, las cuales deben garantizar la calidad de los productos con ventajas representadas por costos; es decir, fabricar productos incurriendo únicamente en los costos necesarios. Con esto, podrán ofrecer precios competitivos que por una parte satisfagan la regulación de precios decretada por el gobierno, y por la otra permita cubrir sus costos de producción y obtener márgenes de rentabilidad aceptables.

Estos planteamientos son soportados por Thompson y Strickland (2004), quienes plantean que las estrategias definidas por las empresas deben dar respuestas a las

circunstancias del contexto y a las prioridades competitivas que hayan definido. Bajo el contexto actual, las empresas se valen de estrategias empresariales, las cuales mantienen un fin básico: reducir costos asociados a la producción de sus productos finales.

En tal sentido, en base a lo propuesto por Gamboa y col. (2001) y la revisión de los enfoques sobre estrategias planteado por los autores consultados, se propone una definición de las *estrategias de reducción de costos*:

“medios por los cuales las organizaciones industriales lograrán sus objetivos de producción a mediano y largo plazo, logrando obtener productos confiables y de calidad con costos competitivos, para ello deben asegurar procesos de trabajo eficientes, donde se coordinen esfuerzos de manera coherente para garantizar el uso racional de los factores productivos, buscando la creación y/o mantenimiento de ventajas competitivas relativas a costos difíciles de superar y sostenibles en el tiempo”.

Las estrategias empleadas para la reducción de costos, luego de revisar las clasificaciones existentes propuestas por autores como: Villalba (1999), Francés 2007, Thompson y Strickland (2004), Porter (XXXX), Mintzberg (1991), Gamboa y col. (2001 y 2003), a pesar de que la mayoría de las estrategias tienen como fin último la reducción de costos, en esta investigación se centrará la atención en las estrategias orientadas básicamente a los productos, procesos, y otras destinadas a colaborar o cooperar entre empresas, por lo cual se asumen esta clasificación para el desarrollo de este apartado en la investigación, citando casos puntuales de empresas pertenecientes al sector agroalimentario venezolano.

## **2.1. Estrategias enfocadas al proceso.**

En las organizaciones los procesos son fundamentales para la consecución de los objetivos y para la aplicación de las estrategias definidas; también, son necesarios para la elaboración de productos o la prestación de servicios, convirtiéndose las decisiones sobre procesos, estratégicas para competir en el largo plazo. Los procesos, sostienen toda actividad de trabajo y se presentan anidados unos dentro de otros a lo largo de la cadena de suministro o cadena de valor de las empresas (Krajewski y Ritzman: 2000).

Las decisiones sobre procesos afectan los logros de la empresa en lo referente a prioridades competitivas de calidad, flexibilidad, tiempo y fundamentalmente costos; la estrategia de proceso, debe estar encaminada como herramienta para transformar recursos en bienes y servicios que satisfagan los requerimientos del cliente y las especificación del producto; así, las empresas deberán asumir la mejor forma de producir bienes que satisfagan ambos requerimientos a un costo concreto y bajo determinadas restricciones de gestión (Krajewski y Ritzman: 2000 y Heizer y Render: 2001).

Asumir una estrategia de procesos acorde a las necesidades de la empresa dependerá básicamente de: 1) tipo de productos o servicio que se ofrece, si es nuevo o sustancialmente modificado, 2) intenciones de emprender mejoras en la calidad, 3) cambios en las prioridades competitivas, 4) modificación de la demanda de un producto o servicio, 5) inconformidades con el rendimiento actual de la empresa, 6) *cambios en el costo o la*

*disponibilidad de los insumos, y 7) incursión de nuevos competidores en el mercado por el uso de un nuevo proceso o tecnología (Krajewski y Ritzman (2000).*

Entre estas necesidades, se evidencian los cambios en costos, factor esencial, vinculado con el empleo eficiente de los recursos en el ambiente organizacional, básicamente en el área operativa. En tal sentido, las empresas deberán asumir estrategias que garanticen la eficiencia de los métodos empleados y de los factores productivos en aras de mantener una adecuada relación costos-beneficio, garantizando niveles de productividad aceptables.

Entre las estrategias básicas para garantizar la eficiencia de los procesos, se encuentran la *reestructuración productiva, que implica la automatización de operaciones, el rediseño de procesos, redistribución de las instalaciones (layout), subcontratación de procesos no medulares y benchmarking fundamentalmente.*

Al respecto, Gamboa y col. (2003:598), plantean que “la reestructuración organizativa se fundamenta en la automatización de las operaciones a fin de reducir costos y tiempos de espera; consiste en primer lugar en deshacerse de algunos procesos no medulares, rediseñar los procesos básicos del negocio y efectuar cambios en la dirección y control de la producción”.

La productividad en las operaciones se garantiza en la medida que empleen métodos de trabajos que conlleven a la eficiencia, razón por la cual, la revisión de procesos para su replanteamiento, en aras de una racionalización de recursos buscando mejoras sustanciales en rendimientos y costos, se hace necesario en las organizaciones.

En tal sentido, rediseños parciales o radicales (reingeniería), automatización de operaciones, redistribución de la planta entre otros aspectos; son esenciales gestionar para garantizar el desarrollo eficiente de los procesos operativos de las empresas. Al respecto, en el área operativa, donde existen factores productivos importantes y esenciales para la producción que impulsan costos de producción, se deben garantizar la creación de ventajas comparativas vinculadas con costos.

En el caso de las empresas venezolanas analizadas, en un período de recesión económica, inversiones en sus procesos productivos que implican grandes desembolsos se contraen, limitándose únicamente a mantener operativos sus procesos de trabajo, para lo cual ejecutan planes de mantenimientos periódicos para su tecnología, reduciendo inversiones relativas a la actualización tecnológica, que sin duda conllevaría a una reducción de costos en el mediano y largo plazo.

A pesar de esto, Meleán y Nava (2007), afirman que a principios de la década actual una de las grandes empresas del sector de pastas alimenticias venezolano, adquirió tecnología completamente automatizada para modernizar sus líneas de fabricación de pastas, lo que le permitió reducir el número de trabajadores dispuestos en la línea de 12 a 4 por turno de trabajo. Hoy en día es suficiente un supervisor por línea de producción, los

programadores u operarios de los equipos y el personal necesario para las funciones de mantenimiento; con esto se sustituye el trabajo humano poco calificado por líneas de producción completamente automatizadas. Esto se traduce en una reducción considerable de los costos de mano de obra y por ende de producción asociados al proceso automatizado de elaboración de pastas alimenticias.

Sin embargo, modificar los procesos básicos, no siempre implica grandes desembolsos, según Coriat (1995:57), para la modificación de proceso puede asumirse una distribuir adecuada hombres y máquinas (lay-out) para dar mayor fluidez al proceso productivo, facilitando que varios equipos o tareas sean atendidos por un trabajador polivalente (integración de funciones y tareas); además de asumir procesos productivos más flexibles que conllevan a la mejor utilización de los recursos productivos.

Otra estrategia enfocada a los procesos es la reingeniería, como herramienta de reestructuración de procesos de acuerdo con Hammer y Champy (1994:2), consiste en la “revisión fundamental y el rediseño radical de procesos para alcanzar mejoras espectaculares en medidas críticas y contemporáneas de rendimiento, tales como costos, calidad, servicio y rapidez”. La reingeniería significa descartar todas las estructuras y los procedimientos existentes e inventar maneras enteramente nuevas de realizar un trabajo; reinventar el negocio, no modificarlo ni mejorarlo.

Las empresas venezolanas, no son tan agresivas para asumir la reingeniería como estrategia para implementar cambios en sus procesos, por el contrario, asumen el rediseño parcial o reorganización de partes, etapas o fases de los procesos, acortando ciclos que se traducirán en ahorros en costos. Al respecto, las grandes empresas pertenecientes del sector de pastas alimenticias de la región zuliana, asumen reestructuraciones parciales de sus procesos productivos (líneas de producción de pastas), alegando que es difícil en el contexto actual, rediseñar radicalmente sus procesos, para comenzar nuevamente sin ningún preconcepto de patrones o formas de trabajo previas.

Bajo el contexto económico actual, personas clave del sector comentan que “...en una situación en la cual se encuentran preocupados por sobrevivir y alcanzar una posición que les permita liderar mercados, no se atreven a implantar cambios radicales en los procesos (reingeniería)... pero, si han realizado reorganizaciones importantes que le han conllevado a una reducción significativa en costos...” (Pernia, 2005).

Por otra parte, en el caso de empresas pertenecientes al sector avícola de la región zuliana, donde “la idea fundamental radica en hacer los procesos productivos más eficientes y competitivos, manteniendo un equilibrio entre la tecnología de producción y el conocimiento necesario para desarrollar procesos de trabajos con ventajas competitivas difíciles de superar...” (Meleán y col., 2008:183), es de destacar, que las empresas manejan una cadena productiva compuesta por siete fases productivas, que desarrollan proceso diferentes en cada una de ellas, apoyados en tecnología de igual forma diferente. Sin embargo, en cada una de sus fases productivas, básicamente incubación, engorde, y beneficio, se evalúan constantemente los procesos con la finalidad de acortar tiempos o ciclos de ejecución de las actividades en aras de reducir costos de producción. Es de resaltar

que en estas empresas, al igual que en las empresas de pastas, el precio de los productos finales se encuentra regulados, por lo que deben trabajar en función de lograr el costo objetivo establecido.

Las estrategias de reestructuración productiva, entre ellas la automatización de operaciones y el rediseño de procesos, han permitido a las grandes empresas una mejora en los procesos de fabricación; la actualización de los medios de producción y la evaluación constante de sus procesos las ha llevado a la eficiencia en sus operaciones y con esto a elevar sus niveles de productividad, aunado al posicionamiento que mantienen en el mercado nacional, producto de la creación de ventajas comparativas, representada en la mayoría de los casos por costos (precios) y calidad en sus productos.

Estos aspectos son contrarios en las pequeñas empresas que conforman el sector, quienes asumen tecnologías básicas, artesanales y obsoletas para la elaboración de sus productos, además de resistirse a la implementación de mejoras en sus procesos productivos, alegando que no cuentan con los recursos económicos necesarios para realizar inversiones; en este caso se limitan únicamente a fabricar productos destinados los estratos sociales de más bajos recursos de la población venezolana (D y E).

Otras estrategias que permiten el mejoramiento de los procesos productivos son el benchmarking y el justo a tiempo. La primera, se refiere a un proceso continuo, que se emplea la gerencia estratégica, donde se toman como referentes empresas líderes de cada industria como modelo. En este caso, se puede citar las empresas Cargill de Venezuela y Molinos Sagra, C.A, pertenecientes al sector alimenticio, específicamente en su división de pastas alimenticias. Esta estrategia emplea parámetro de comparación y punto de referencia (benchmark), para mejorar constantemente sus procesos internos.

En lo que respecta al justo a tiempo, es una filosofía empresarial que se concentra en eliminar el despilfarro en todas las actividades internas de la organización y en todas las actividades de intercambio externas. El Justo a Tiempo (JAT) proporciona la materia prima o la parte componente en el mismo día o incluso en la misma hora en que se necesita.

El JAT intenta eliminar la necesidad del inventario, modificando algunas de las condiciones básicas de manufactura. El JAT sigue tres pasos para desarrollar las relaciones con los proveedores: 1) comunicar los beneficios, tanto para los clientes como para los proveedores; 2) capacitar al proveedor en los conceptos del JAT; y 3) ayudar a los proveedores a encontrar maneras de simplificar su propio proceso de producción para hacer entregas frecuentes de manera más fácil (Donnelly, y col.,1994: 653).

No todas las organizaciones pueden aplicar el JAT con eficiencia; para lograrlo la gerencia debe salvar numerosos obstáculos. Una empresa con inventario cero no tiene forma de responder inmediatamente a oportunidades de vender productos adicionales.

En lo que respecta al manejo de los materiales necesarios para la producción, empresas pequeñas fabricantes de pastas (La comisana), dirige sus productos a los estratos D y E de la población. Trabaja con harina adquirida en el mercado nacional y por el



relativamente pequeño flujo de caja que mantiene, gestiona sus compras asumiendo la filosofía del Justo a tiempo, por dos razones principales: 1) Este sistema permite aprovechar el efectivo en otras inversiones y 2) ahorrar espacio físico, puesto que no cuenta con un espacio destinado para mantener el inventario de materia prima. Estas empresas establecen acuerdos con su principal (y único) proveedor: Molinos Nacionales, C.A. (Monaca), estableciendo cantidades y plazos de entrega de su insumo básico.

El JAT, como estrategia que permite ahorrar costos de manera significativa vinculados a los inventarios, ha sido poco explotada en nuestro país y básicamente en empresas del sector alimenticio, donde por el contrario, dada la dependencia de insumos provenientes de otros países y claves en el proceso productivo, las empresas se abastecen lo más que pueden para evitar pérdidas por la no existencia de materias primas básicas. Tal es el caso de las grandes empresas del sector de pastas alimenticias, que como trabajan con insumos importados, prevén grandes cantidades de inventarios de materia prima (trigo), alejándose de los beneficios derivados de la aplicación de esta estrategia, que una vez asumida y coordinada efectivamente permite la reducción de costos.

En síntesis, se puede asumir que las estrategias de reducción de costos enfocadas a los procesos, parten de una revisión exhaustiva de sus procesos internos en aras de adoptar nuevos patrones productivos, que implican nuevos métodos o formas de trabajo, cuyo objetivo principal es la creación de importantes ventajas competitivas; sin embargo, se requiere en muchos casos de grandes inversiones para la automatización o modernización tecnológica, y en otros casos de iniciativa, creatividad, coordinación, sistematicidad y organización para lograr objetivos fundamentales relativos a: calidad, flexibilidad, costos y tiempo de entrega (Heizer y Render, 2001).

## **2.2. Estrategias enfocadas al producto.**

Una vez analizados los procesos productivos, es necesario precisar que éstos se definen para lograr la concreción de los productos finales, dirigidos a satisfacer necesidades y deseos en el mercado. Al respecto Kotler (1997), plantea que un producto es algo que puede ofrecerse a un mercado con la finalidad de que se le preste atención, se adquiera, utilice o consuma.

Sin embargo, en la actualidad va más allá de los aspectos tangibles que constituyen la esencia de dichos bienes o un productos, definiéndolo Fernández y col. (2006:108), como un conjunto complejo de satisfacciones de valor, formado por atributos que pueden ser tangibles (aspectos y elementos funcionales entre otros) o intangibles (prestigio, imagen, seguridad).

Las estrategias vinculadas a los productos, de acuerdo con Kotler (1997), se emprenden cuándo: 1) existe una intensa competencia o se produce un aumento de la misma, 2) los productos actuales son vulnerables a modificaciones en las necesidades y gustos de los consumidores, 3) hay presencia de nuevas tecnologías, y/o 4) existe una reducción en el ciclo de vida de los productos.

Gamboa y col. (2003), plantean tres estrategias vinculadas a los productos, con fines específicos en cada caso:

- 1) **Desarrollo de productos:** esta estrategia acelera el desgaste del producto, evita la saturación del mercado y adquiere ventajas frente a los competidores.
- 2) **Diversificación productiva:** permiten evitar la dependencia de un solo negocio y busca la ampliación del mercado.
- 3) **Concentración productiva:** fortalece líneas con mayor mercado potencial, reduce costos y satisface clientes en mejores condiciones.

De las estrategias propuestas por Gamboa y col. (2003), solo la concentración productiva persigue la reducción de costos, siendo el resto, estrategias que requieren de una planificación estratégica detallada, la integración y el compromiso de áreas funcionales clave (mercadeo, ingeniería, costos, entre otros), además de requerir grandes inversiones.

Por su parte, Puente (2007) agrupa las estrategias de producto en tres categorías, que se aplican perfectamente en contextos recesivos, con el fin específico de reducir costos. Ellas son:

- 1) **Reestructuración del portafolio:** esta estrategia contempla el lanzamiento de nuevos productos (de menor calidad y menor costo), la reducción de extensiones de línea (se mantienen solo los productos de mayor volumen de ventas o rentabilidad) y la reducción de la calidad de los productos existentes.
- 2) **Cambios de empaque:** esta categoría se aplica en épocas de recesión, cuando las empresas deciden evaluar nuevas formas, más económicas, de presentar sus productos para minimizar costos.
- 3) **Reducción de tamaños y volúmenes:** permite al consumidor continuar adquiriendo el producto de su preferencia, a pesar de la reducción de su poder adquisitivo.

Estas estrategias se relacionan con lo que Fernández y col. (2006) denominan productos de costo minorado, que emplean la misma tecnología y diseño que el producto básico, pero incorpora: materiales menos costosos, diseños más simples, dirigidos a un mercado sensible al precio, o aplicables en períodos donde la demanda se contrae en función de aspectos macroeconómicos. Sin embargo, según Puente (2007: 30), la aplicación de estas estrategias es catalogada de peligrosa; puesto que se corre el riesgo de perder credibilidad, prestigio y, por lo tanto, posicionamiento del producto en el mercado.

En tal sentido, las estrategias vinculadas a los productos que asuman las empresas dependerán de los fines perseguidos y de las situaciones presentes en el contexto en el que operan. Sin duda, las planteadas por Gamboa y col. (2003) son un tanto más genéricas que las planteadas por Puente (2007), aplicables específicamente en situaciones de contracción de la demanda.

En la clasificación planteada por Gamboa y col (2003), centrar la atención y los recursos en las actividades centrales de la organización o en un segmento particular del mercado hace a las organizaciones más competitivas. La eliminación de productos, la disminución del número o tamaño de las operaciones o de las actividades de una empresa

para mejorar su productividad, las lleva a concentrar sus esfuerzos en un determinado producto o servicio (Serna, 1997); es decir, especializarse en producir, vender o comercializar un solo producto, línea de producto o servicio.

Esta estrategia es lo opuesto a la diferenciación y se establece cuando una empresa tiene que reducir costos que incluyen personal, materiales y mano de obra para poder mantenerse con eficiencia y eficacia dentro del mercado. Tal es el caso de la empresa Mosaca, en su área de pastificio. Esta empresa abandonó el negocio de la venta de harina de panadería a clientes externos por presentar márgenes de utilidad muy bajo, mientras su competencia eliminó una pasta universal (marca Rigoletto) dirigido a los estratos sociales (D y E) para centrarse en otros segmentos del mercado como son los estratos (A,B y C); la empresa alega que existen muchos pastificios pequeños que compiten con la calidad de una pasta popular, por lo cual ha decidido centrar sus esfuerzos en sus marcas más representativas dirigidas a mercados específicos. Además que este producto ofrecía márgenes de rentabilidad muy bajos, donde los costos de producción eran subsidiados por otros productos.

Igual situación ocurre en la empresa Condimentos Doña Aurora, una empresa pequeña de naturaleza familiar, con métodos de trabajos artesanales y manejada bajo la filosofía de empresa tradicional. Esta empresa elabora varios tipos de condimentos, existiendo algunos de ellos que no son rentables, pero que deben de mantenerse para ofrecer una amplia gama de productos a sus clientes. Si la empresa decidiera concentrar su producción en pocos productos rentables, tal vez perdería clientes por la reducción o reestructuración del portafolio de productos; también es difícil subir el precio por la regulación de los mismos por parte del gobierno. Bajo estas circunstancias deciden trabajar manteniendo la distribución de los costos totales de producción en la totalidad (unidades) de productos elaborados, sin existir distinciones entre ellos, es decir costean sus productos en función del costeo tradicional.

Estas estrategias, en algunos casos son implantadas asumiendo conductas poco éticas, donde no se considera la responsabilidad social que tienen las empresas ante la sociedad; en tal sentido, fabrican productos de baja calidad y bajo precio de venta, que presentan una tendencia preocupante en el caso de los alimentos por el escaso valor nutricional que contiene, desvirtuando la esencia misma de la estrategia.

Por otra parte, enmarcados en la clasificación de Puente (2007), se pueden citar casos puntuales de empresas pertenecientes al sector agroalimentario que han asumido estrategias dirigidas al cambio en el empaque de los productos, como ocurre en el caso de empresas fabricantes de cereales, de productos lácteos, de galletas, pastas, harinas, entre otras. Estas empresas (Cargill de Venezuela, Polar (División de alimentos), Kellogs, Camprolac, Galletas de Soda Puig), empacaban sus productos inicialmente en cajas de cartón, teniendo ahora un práctico empaque en bolsas plásticas; otras trabajaban con latas y ahora deciden empacar en bolsas, otras empleaban un material de papel que se ha ido perfeccionando con cierres herméticos y con otro tipo de material, entre muchos otros ejemplos que se podrían citar.

Sin duda la finalidad de estas estrategias además de ofrecer practicidad y funcionalidad al consumidor, trae implícito la reducción de costos que implica beneficios para la organización. Por su parte, Fernández y col. (2006) denomina esos productos mejorados, puesto que se obtiene añadiendo características funcionales al producto básico para hacerlo más atractivo para el cliente y así aprovechar oportunidades del mercado.

En lo que respecta a la estrategia de reducción de tamaños, se cita el ejemplo de empresas de bebidas carbonatadas no alcohólicas: refrescos, maltas y jugos básicamente; estos se han elaborado en una presentación de tamaño y volúmenes reducidos destinados a un segmento de escasos recursos, al igual que las margarinas, salsas, galletas con un menor número de unidades por paquete, entre otros como la nueva presentación de las galletas oreo y maría Puig, las cuales se expende en su tamaño normal y en un tamaño reducido (Puente, 2007). El objetivo de esta estrategia es mantener un segmento del mercado sensible al precio, y con cierta lealtad de marca.

### **2.3. Estrategias de colaboración y cooperación.**

Es de destacar que en un contexto como el descrito, las empresas pertenecientes al sector agroalimentario venezolano, además de orientar sus estrategias a la revisión de sus procesos internos y a los productos que elaboran, también asumen estrategias de colaboración (alianzas, fusiones y/o adquisiciones) y de cooperación (integración vertical), cuyo objetivo es la reducción de costos de producción y distribución principalmente.

Las estrategias de colaboración entre empresas, se materializan con el establecimiento de acuerdos para aprovechar la tecnología, reducir costos, compartir riesgos, diversificar la línea de productos o para aprovechar cualquier otra ventaja que brinda el trabajo conjunto; lo importante es lograr efectos sinérgicos utilizando las ventajas competitivas de empresas que anteriormente operaban por separado.

Al respecto, Badaracco (1992), plantea que las alianzas toman formas muy diversas y que pueden ir desde uniones breves e informales, hasta acuerdos en los que no se puede precisar con facilidad si las empresas están de hecho separadas. Como ejemplo de esta estrategia, la industria alimenticia Noel, S.A. de Colombia, ha ofrecido sus canales de distribución a Heinz de Venezuela, con el propósito de que Noel distribuya en Colombia sus productos. De igual forma lo hizo la empresa Noel, S.A. con Mavesa para la distribución de productos colombianos (chocolates, galletas y confites) en Venezuela y viceversa, entre otros acuerdos de similar naturaleza entre este tipo de empresas.

En lo que respecta a la estrategia de integración vertical, como estrategias de cooperación, estas se pueden evidenciar en el sector avícola zuliano, donde las empresas deben integrar cada una de las fases que componen la cadena de valor de la industria para poder tener un liderazgo en costos que le permita competir, cumplir con las regulaciones impuestas y sobrevivir en un sector amenazado por fuertes barreras de entrada.

Estas empresas buscan la integración total de su cadena productiva con la finalidad de mantener costos competitivos, que difícilmente se tendrían operando separadamente. En este tipo de estrategia, la coordinación entre los eslabones que conforman la cadena es fundamental, así como el establecimiento de redes de producción en el sector.

Para finalizar, se puede afirmar que las estrategias de reducción de costos, se basan fundamentalmente en el logro de ventajas competitivas relativas a costos, donde la racionalización de recursos se convierte en un factor esencial para la permanencia de las organizaciones en el mercado, más aún en este sector de la economía amenazado por regulaciones en los precios de los productos.

Es de resaltar que bajo el contexto actual, las empresas ven limitadas sus posibilidades de crecimiento, más aún en el caso de las pequeñas empresas, que se quedan rezagadas por no contar con la plataforma necesaria para afrontar los retos que impone el mercado y las cambiantes situaciones de la economía.

Ante tales situaciones, deben buscar la consolidación, fortalecimiento y vinculación de áreas clave de la empresa, promover vinculaciones efectivas con actores clave participantes en los procesos, entre ellos proveedores y clientes, integrar las actividades básicas de la cadena de suministro (integración vertical), aprovechar economías de escala y asumir estrategias empresariales dirigidas a la reducción de sus costos más representativos: los de producción.

Incrementar la productividad y la competitividad en los mercados actuales y futuros, con responsabilidad social, que dé respuestas a exigencias sociales, ambientales y éticas de la sociedad actual, caracterizada por una gran recesión económica y problemas en diferentes áreas y sectores de la economía; con gran incidencia en el sector agroalimentario por ser motor fundamental del desarrollo de nuestros pueblos, cuya responsabilidad es lograr la soberanía e independencia agroalimentaria tan anhelada por la población venezolana.

### **3. Conclusiones.**

El análisis de costos es fundamental en las organizaciones, por constituirse el indicadores claves para garantizar elevados niveles de productividad; razón por la cual, se deben gestionar adecuadamente, para basar en ellos decisiones gerenciales.

Los costos, básicamente los de producción, se asocian a la fabricación de productos, que requieren de procesos para su elaboración, así como también de acuerdos entre empresas que permitirán el manejo adecuado de los mismos, buscando su racionalización o reducción.

En tal sentido, las empresas definen estrategias de reducción de costos entendidas como los medios por los cuales las organizaciones industriales lograrán sus objetivos de producción a mediano y largo plazo, logrando obtener productos confiables y de calidad con

costos competitivos. Para ello, aseguran procesos de trabajo eficientes, coordinando esfuerzos de manera coherente para garantizar el uso racional de los factores productivos.

Estas estrategias se enfocan tanto a los procesos como a los productos, las primeras asumidas para reestructurar las operaciones productivas, automatizándolas o rediseñándolas, mientras que las segundas para promover cambios en los productos finales. En ambos casos, el fin último de la estrategia adoptada es la reducción de costos, en algunos casos será de manera inmediata, y en otros en un periodo de tiempo mayor.

Otras estrategias dirigidas a la reducción de costos, son las que permiten a las empresas aprovechar sinergias, en función del aprovechamiento de aspectos clave o complementarios en cada una de ellas. Existen de igual forma, estrategias que buscan el aseguramiento de los insumos necesarios para operar y la salida de los productos finales a los mercados, estas son denominadas estrategias de integración vertical hacia atrás y hacia delante. Las mencionadas estrategias buscan garantizar el aprovisionamiento de insumos y la colocación de productos en el mercado al menor costo, requiriendo para ello beneficios y coordinación entre las partes.

En un contexto de crisis económica mundial, las empresas se valen de estas herramientas, entre otras para mantener un control y gestión adecuada de costos; trabajan en función del costo objetivo, a partir del cual revisan sus procesos internos así como los desarrollados con otras empresas para lograr ventajas competitivas representadas por costos, esto sin descuidar la calidad de los productos que elaboran. En síntesis, se puede afirmar que la reducción de costos es el fin último de un gran número de estrategia adoptadas por las empresas; básicamente las enfocadas a los procesos, productos y las de colaboración y cooperación; la meta, es aprender a gerenciarlos adecuadamente con el propósito de convertirlos en una ventaja comparativa que le permita a la empresa lograr posiciones de dominio en los mercados globales.

#### 4. Referencias Bibliográficas

- Champy, James (1996). **Reingeniería en la Gerencia**. Como modificar el trabajo gerencial para rediseñar con éxito. Grupo Editorial Norma. Bogotá, Colombia.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). <http://www.georgetown.edu/pdba/constitutions/Venezuela/ven1999.html>. Consulta: Febrero 2009
- Coriat, Benjamin. (1995). **Pensar al Revés. Trabajo y organización en la empresa japonesa**. Siglo Veintiuno Editores. 2da Edición. México.
- Donnelly, Gibson e Ivancevich (1994) **Dirección y Administración de Empresas**. Editorial Addison-Wesley Iberoamericana
- Fernández, Esteban; Avella, Lucia y Fernández, Marta (2006) **Estrategia de Producción**. McGraw-Hill. Madrid, España.
- Francés, Antonio (2006) **Estrategia y planes para la empresa**. Cuadro de mando integral. Prentice Hall
- Gamboa Cáceres Teresa, Arellano Rodríguez Madelein y Nava Vásquez, Yuneska. (2003a) **Estrategias de modernización empresarial: Procesos, productos y fuerza de**

- trabajo.** Revista Venezolana de Gerencia. Año 8 No. 24. Universidad del Zulia. Páginas 592-606. Maracaibo, Venezuela
- Gamboa Cáceres Teresa, Arellano Rodríguez Madelein y Nava Vásquez, Yuneska. (2003b) **Actores y fines de las estrategias empresariales. Una reflexión desde las pequeñas y medianas empresas.** Revista Visión Gerencial del Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE). Año 2 No. 1. Vol. 1 Enero-Junio. Universidad de los Andes. Páginas 28-39. Mérida, Venezuela
- Heizer, Jay y Render, Barry (2001). **Dirección de la Producción. Decisiones Estratégicas.** Sesta Edición. Editorial Prentice-Hall Iberia. Madrid, España. Pág.576
- Heizer, Jay y Render Barry (2001) **Dirección de la producción y de Operaciones. Decisiones tácticas.** Editorial Pearson. Sesta Edición.
- Kotler, Philip (1996) **Dirección de Mercadotecnia. Análisis, Planeación, Implementación y Control.** Octava Edición. Prentice-Hall Hispanoamericana, S.A. México
- Krajewsky, Lee J., Ritzman, Larry P. y Malhotra, Manoj (2008) **Administración de Operaciones.** Octava Edición. Prentice Hall.
- Marreno Fernando, Gil Leonardo y Montero Mónica (2004) **Propuesta de Estrategia e Instrumentos para mejorar la Seguridad Alimentaria en Venezuela.** Fuente: [www.comunidadandina.gov](http://www.comunidadandina.gov) Consulta: 22/05/07
- Meleán, Rosana y Nava Yuneska (2007). **Estrategias empresariales aplicadas en el proceso productivo de las industrias de pastas alimenticias del estado Zulia.** En revista Venezolana de Gerencia. Año 12 No. 39. Julio- Septiembre. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad del Zulia Maracaibo-Venezuela.
- Meleán, Rosana, Bonomie, María y Rodríguez Guillermo (2008). **Procesos productivos de la industria avícola zuliana: fases alimento, engorde y beneficio.** En revista de la Facultad de Agronomía Enero-Marzo N° 20:1. Universidad del Zulia, Maracaibo-Venezuela.
- Ministerio de Comunicación e Información (2007) **Misión Zamora**
- Ministerio de Comunicación e Información (2009) **Misión Mercal. Garantía de Seguridad Alimentaria.** Fuente: [http://www.gobiernoenlinea.ve/misc-view/sharedfiles/Folleto\\_Mercal.pdf](http://www.gobiernoenlinea.ve/misc-view/sharedfiles/Folleto_Mercal.pdf)
- Ministerio de Comunicación e Información (2009) **Nace Pdval como instrumento para la batalla por la soberanía alimentaria.** Fuente: [http://www.minci.gob.ve/noticias\\_-\\_prensa/28/17277/nace\\_pdval\\_como.html](http://www.minci.gob.ve/noticias_-_prensa/28/17277/nace_pdval_como.html). Consulta: Marzo 2009
- Pernia, Johnni (2005). **Entrevista realizada.** Gerente de calidad Cargill de Venezuela.
- Puente Raquel (2007) **¡Crisis! ¿Qué hacer cuando disminuyen la ventas?.** En Antología. Mercadeo, Gerencia y estrategias. Ediciones IESA. Caracas, Venezuela
- Serna Gómez, Humberto (1997) **Gerencia Estratégica. Planeación y Gestión Estratégica: Teoría y Metodología.** 3R Editores. Quinta Edición. Santafé de Bogotá, Colombia
- Thompson, Arthur A. y Strickland III, A. J. (1999). **Administración Estratégica. Conceptos y casos.** Undécima Edición. Mc Graw Hill. México
- Villalba Julián (1996) **Menú Estratégico. El arte de la guerra competitiva.** Ediciones IESA. Caracas, Venezuela.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA DESTRUCCION DE VALOR DE LAS EMPRESAS  
FLORICULTORAS EXPORTADORAS COLOMBIANAS POR EFECTO  
DE LA REVALUACION DEL PESO, EN EL PERIODO 2003 A 2007**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autor**

**GUSTAVO RODRIGUEZ VALENCIA  
UNIVERSIDAD JAVERIANA – BOGOTA – COLOMBIA**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA DESTRUCCION DE VALOR DE LAS EMPRESAS FLORICULTORAS  
EXPORTADORAS COLOMBIANAS POR EFECTO DE LA REVALUACION DEL PESO,  
EN EL PERIODO 2003 A 2007**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

La presente ponencia tiene como objetivo explicar cómo las empresas exportadoras floricultoras colombianas destruyeron valor en el periodo 2003 a 2007 debido a la revaluación del peso frente al dólar americano.

Las empresas floricultoras exportadoras colombianas han destruido valor por 312 millones de dólares, en el periodo de 2003 a 2007, debido a la apreciación del peso colombiano frente al dólar. Este fenómeno ha incidido en los resultados operacionales de las empresas exportadoras negativamente, en la medida que se están recibiendo menos ingresos por cada dólar exportado, y de otra parte los costos operacionales suben a un ritmo anual mínimo de la inflación, donde el mayor impacto en este sector, está relacionado con los costos laborales debido a la gran participación del mano de obra en la estructura de costos de esta industria. Este efecto negativo de los anteriores factores mencionados (ingresos vs costos) está cerrando la brecha del margen operacional de la industria en forma significativa en los últimos años.

Para medir en términos económicos la destrucción de valor, y su impacto en la industria se debe hacer una evaluación del Valor Económico Agregado (EVA), para el periodo en referencia.

El sector agrícola colombiano ha sido a través de los años una de las fuentes básicas de generación de empleo del ámbito rural colombiano; se requiere por lo tanto, mejorar la eficiencia operativa y tecnológica para poder competir en mercados altamente productivos e informados, considerando que en un futuro cercano se debe tener firmado el tratado de libre comercio (TLC) con los Estados Unidos, donde la competencia será mucho más fuerte e intensa, lo cual ocasionará que las empresas ineficientes desaparecerán por el impacto de las fuerzas del mercado.

El estudio se desarrollara con base en las empresas más significativas del sector floricultor exportador en el periodo comprendió entre 2002 y 2007.

**Palabras claves:** EVA®, sector flores, competitividad, destrucción de valor

## INTRODUCCION

La industria agrícola colombiana, y en especial el sector floricultor exportador, tienen un gran valor estratégico para la economía en la medida que representa una de las cadenas productivas que el gobierno colombiano está impulsando con su plan de desarrollo actual, buscado mejorar los niveles de competitividad del país en el contexto internacional.

Las empresas del sector de floricultor exportador presentan dificultades y debilidades para competir en mercados globalizados altamente eficientes, informados y exigentes en la demanda de sus productos, en especial por el impacto que ha tenido la apreciación del peso colombiano frente al dólar norteamericano para los exportadores.

El concepto financiero con el cual se evalúa el crecimiento económico en las empresas, corresponde al Valor Económico Agregado EVA® el cual mide el desempeño en términos de creación de valor. El EVA® se determina a partir de la utilidad operacional, menos el costo de utilizar los recursos económicos, esto es, los aportes de patrimonio más la financiación externa.

Con base en el anterior concepto se evalúa el comportamiento financiero del sector floricultor exportador colombiano, en el periodo de 2003 a 2007, tomando como la variable clave, el comportamiento del dólar; en dicho horizonte de tiempo donde el dólar tuvo una apreciación de aproximadamente el 29%. Esta revaluación generó para el gremio floricultor la pérdida de ingresos operacionales considerables, lo cual se refleja la pérdida de valor, el cual se analiza en detalle a través del presente estudio.

## **1. COMPETITIVIDAD Y PRODUCTIVIDAD**

### **1.1. ANÁLISIS DE COMPETITIVIDAD DEL PAÍS**

El concepto de competitividad de un país se puede analizar y medir, considerando diferentes variables, las cuales deben estar correlacionadas entre sí, para incrementar la riqueza del país y el bienestar de sus ciudadanos.

Estas variables pueden ser *componentes macroeconómicos*, tales como el crecimiento de la economía (PIB)<sup>47</sup>, la balanza cambiaria<sup>48</sup>, el déficit fiscal, los tipos de cambio, las tasas de interés, los niveles de inflación, entre otros; y de otra parte los *componentes de infraestructura operativa, infraestructura intelectual e infraestructura institucional*. La infraestructura operativa hace relación con los requerimientos básicos que debe tener el país para movilizar la economía y los negocios, tales como puertos, aeropuertos, carreteras, telecomunicaciones, servicios públicos, capacidad instalada, entre otros. La infraestructura intelectual hace referencia al nivel de inversión que tiene el país para alcanzar el desarrollo en el largo plazo y que incluye variables como en capital intelectual, capacidad de investigación y desarrollo (I & D), ciencia y tecnología, y mano de obra calificada, y bienestar y seguridad social entre otras. El componente de infraestructura institucional hace referencia a la transparencia, políticas y funcionalidad del estado en todo su conjunto, donde se incluye variables como, democracia participativa, reglas de juego estables a largo (*en normas: tributarias, financieras, cambiarias, legales, seguridad social, etc.*) Para el sector productivo, instituciones relacionadas con la justicia, el gobierno, y la seguridad, que generen confianza y credibilidad.

### **1.2. RESULTADOS DE COMPETITIVIDAD**

A partir de año 1.994, en forma sistemática se ha medido la competitividad del país. Inicialmente se midió la competitividad sobre tres aspectos principales a saber:

- *Índice de tecnología*, el cual mide el grado de tecnología de las empresas, sofisticación tecnológica, patentes de utilidad, nivel de conectividad en los diferentes niveles de la comunidad empresarial y ciudadana.
- *Índice de instituciones públicas*, mide el nivel de corrupción, legalidad, y formalidad en los contratos (reglas de juego a largo plazo estables).
- *Índice de ambiente macroeconómico*, comprende la estabilidad macroeconómica, las instituciones financieras y la calificación del crédito, como variables relevantes.

A partir del año 2006, se hicieron cambios en la metodología de medición de la competitividad al adoptarse el *Índice Global de Competitividad (GCI)*<sup>49</sup>, este nuevo índice incluye tres índices, que agrupan nueve variables, según el siguiente detalle:

- Requerimientos básicos:
  - Instituciones
  - Infraestructura
  - Macroeconomía
  - Salud y educación primaria
- Mejoras en la eficiencia:

---

<sup>47</sup> PIB Producto Interno Bruto

<sup>48</sup> Balanza cambiaria: diferencia entre las exportaciones y las importaciones.

<sup>49</sup> GCI: Growth Competitiveness Index

- Educación superior y capacitación
- Eficiencia en el mercado
- Adecuación tecnológica
- Factores de innovación y sofisticación:
  - Innovación
  - Sofisticación de los negocios.

Para medir la competitividad del país, inicialmente se tomo una muestra de 50 países, utilizando como modelo metodológico el diamante de M. Porter<sup>50</sup> donde Colombia quedo ubicada en el puesto 35. A partir del año 1998, se comenzó a medir la competitividad en otro escenario denominado el Foro Económico Mundial<sup>51</sup> (FEM), el comportamiento de los últimos años se presenta en el cuadro No 1, donde se puede apreciar que pasamos del puesto 61 a nivel mundial en el año 2002 (muestra 80 países), al puesto 69 en el año 2007, sobre una muestra de 131 países. A nivel de Latinoamérica, Colombia está ubicado en el puesto sexto para el año 2007, donde se encuentran en mejor ubicación los siguientes países. Chile (26), México (52), Panamá (59), Costa Rica (63), y El Salvador (67).

RANKING COMPETITIVIDAD EN AMERICA LATINA									
Posición	País	CAMBIO		2007	2006	2005	2004	2003	2002
		2007	-2006						
1	Chile	1		26	27	23	22	28	24
2	México	6		52	58	55	48	47	53
3	Panamá	-2		59	57	73	58	59	51
4	Costa Rica	-10		63	53	64	50	51	49
5	El Salvador	-6		67	61	56	53	48	60
6	<b>Colombia</b>	-4		69	65	57	64	63	61
7	Brazil	-6		72	66	65	57	54	45
8	Uruguay	-2		75	73	54	54	50	40
9	Honduras	10		83	93	93	97	94	78
10	Argentina	-16		85	69	72	74	78	64
11	Peru	-13		86	73	68	67	57	52
12	Guatemala	-12		87	75	97	80	89	75
13	Dominicana	-13		96	83	102	72	62	56
14	Venezuela	-10		98	88	89	85	82	68
15	Ecuador	-13		103	90	103	90	86	73
16	Bolivia	-8		105	97	101	98	85	71
17	Nicaragua	-16		111	95	99	95	90	70
18	Paraguay	-15		121	106	113	100	95	76
	<b>TOTAL PAISES</b>			<b>131</b>	<b>125</b>	<b>117</b>	<b>104</b>	<b>102</b>	<b>80</b>

Fuente: Foro Económico Mundial (WEF)

**Tabla 1:** Evolución de Competitividad en América Latina en el periodo de 2002 al 2007

El desempeño de competitividad en general de los países en América Latina han desmejorado en el último año, tal como se puede apreciar en el cuadro No 1, con excepción de Chile, México y Honduras, mejoraron su posición con respecto al año 2006.

### 1.3. LA COMPETITIVIDAD A NIVEL MUNDIAL

El nivel de competitividad se han medido en forma sistemática desde la década de los 90, en el Foro Económico Mundial, así por ejemplo en el 2001 la muestra que se tomo para medir la competitividad fue de 75 países, quedando Colombia clasificada en el puesto 65, esto es el 87% de los países de la muestra estaban mejor ubicados, en el año 2005

<sup>50</sup> Informe Monitor de Cámara de Comercio de Bogotá, CCB

<sup>51</sup> Foro Económico Mundial (FEM), equivalente a WEF en inglés – World Economic forum, el cual se realiza en Davos (Suiza), todos los años a finales de Enero y comienzos de Febrero. Este foro fue creado en 1.971 por Klaus M. Schwab, y se concibe como el escenario para la discusión de los principales problemas económicos y sociales del mundo.

Colombia se ubico en el puesto 57 sobre una muestra de 117 países, esto es, el 49% de los países están mejor ranqueados, para el año 2007, Colombia se ubico en puesto 69 sobre una muestra de 131 países, esto es un 52% quedaron mejor ubicados.

## **2. ANALISIS DEL SECTOR FLORICULTOR EXPORTADOR**

### **2.1 ANÁLISIS DEL SECTOR FLORICULTOR COLOMBIANO**

El surgimiento del sector floricultor colombiano fue una prolongación de la expansión que empezó en Estados Unidos en los años cincuenta. La primera firma exportadora establecida en Colombia, Floramérica, era propiedad de ciudadanos norteamericanos que buscaban las ventajas comparativas que anteriormente llevaron a los cultivadores estadounidenses a trasladarse de la costa este de ese país hacia los estados del sur y del oeste. En Colombia encontraron, además de los bajos salarios en actividades intensivas en mano de obra no calificada, condiciones naturales óptimas para el cultivo, que incluían largos días de sol, alta luminosidad, temperaturas medias y carencia de estaciones. Países ubicados en zonas geográficas septentrionales se ven afectados por cambios climáticos intensos como Holanda, Estados Unidos, etc., necesitando invernaderos con alumbrado y calefacción para la producción. En Colombia la función de los invernaderos se limita a la protección de las lluvias (y de ocasionales heladas), por lo cual no se incurre en altos costos energéticos ni de infraestructura (A pesar de los mayores costos en transporte, se estimó que en Colombia los costos totales de producción eran menores en un 31% a los norteamericanos: (Méndez.1991). A pesar de que inicialmente la producción se concentró en claveles y crisantemos (variedades menos percederas y costosas), en la actualidad el país muestra diversidad exportadora, siendo las rosas su producto líder (Para 1999 la participación de rosas en la exportación fue de 39%, clavel 23%, miniclavel 10%, crisantemo 2% y otros 34%. Lo que en 1970 empezó con dos especies, en 1999 alcanzó 50 especies). Los cultivos de flores en Colombia se concentran en la Sabana de Bogotá, en un 92%, y en las zonas de Rionegro y la Ceja en Antioquia (aunque también hay algún cultivo en Piendamó, Cauca), lugares que cumplen con las condiciones climáticas antes descritas y son cercanos al puerto de embarque aéreo (Proexport,1997). Sin embargo, es muy importante tener en cuenta los mayores costos en mano de obra y tierras cuando el cultivo se ubica en las cercanías de importantes urbes).

El sector floricultor presenta gran dinamismo debido a la actividad exportadora, la cual en cierta medida representa un motor de desarrollo para la economía nacional. La competitividad en la exportación de flores se basa en los costos internos y externos (Giraldo, Marín, 2004) Dentro de las exportaciones agrarias no tradicionales se tiene en cuenta el sector floricultor debido a su crecimiento de 144% en la década de los 90's, frente a un 63% del sector, lo que significa que la floricultura ha generado importantes beneficios económicos para el país, pues ha creado 88.000 empleos directos y 75.000 indirectos (Asocolflores, 2004), ha aumentado las divisas, desarrollado la infraestructura y la tecnología.

En cuanto al costo interno hay que mencionar la mano de obra no calificada barata y las condiciones climáticas óptimas (zona sin estaciones que no necesita invernaderos con altos costos energéticos y de infraestructura).

Con respecto a los costos externos, la concentración hacia el mercado de Estados Unidos ha permitido reducir los de transporte y comercialización (no siendo así para el costo de

aduanas). La cercanía entre cultivos, puerto aéreo y país destino, la regularidad en la frecuencia de los vuelos, y las redes de comercialización en ciudades como Miami representan ventajas con respecto a otros exportadores en el costo externo. Esta experiencia exportadora ha permitido el ingreso de las flores a mercados como el europeo y el japonés (Montes et al, 2006). Según el gremio floricultor, en Colombia existen 6.016 hectáreas sembradas de flores. Si se considera que en promedio se ocupan 15,67 trabajadores/as por hectárea, es evidente que se trata de una actividad de uso intensivo de mano de obra. En los municipios con mayor concentración de cultivos de flores, esta actividad representa la principal fuente de empleo para la mano de obra no calificada (Oxfam, 2004).

Una de las ramas clasificadas como exitosas fueron las flores, puesto que tuvieron una posición internacional importante en los niveles producidos y exportados: para 1996 Colombia fue el cuarto productor del mundo después de Japón, Holanda e Israel con 141.261 toneladas de flores (Proexport, 1997). La participación en el valor mundial exportado de Holanda para 1998 fue de 56% seguido lejanamente por Colombia (15%), Ecuador (5%), Israel (4%), Kenia (3%), Italia (2%) y España (2%) entre otros. Las flores han sido un caso exitoso en el cual desde su origen, a finales de los años sesenta, la producción ha estado orientada hacia el mercado exterior, manteniendo altos niveles de producción exportada (para 1998 se exportó 97% de la producción) (Bancoldex. Junio 2000).

Las flores son perecederas y la calidad del producto depende de la rapidez para llevarlo al consumidor final, por lo cual la cercanía de los cultivos a aeropuertos que mantengan una frecuencia regular de vuelos con el país importador genera otra ventaja. En Latinoamérica países con ventajas comparativas parecidas a las colombianas como México, Costa Rica, Perú y Ecuador han incursionado en la exportación de flores con destino a Estados Unidos (Dentro de este grupo se destaca Ecuador por ser el tercer exportador del mundo, país que cuenta con mano de obra más barata y una hora más de sol al día que Colombia. 60% del cultivo en ese país es de rosas, producto considerado como el mejor del mundo (Proexport, 1997).

Con el fin de abastecer al mercado europeo (el más importante en volumen y tradición), varios países africanos han entrado a competir utilizando las preferencias recibidas por ser signatarios del convenio de Lomé (Kenia, Zimbabwe, Marruecos entre otros. Se destaca el caso de Kenia, lugar destinado a la producción de flores por parte de grandes compañías financiadas con inversión extranjera europea (de los 91 productores solo 6 realizaron 75% de las exportaciones); el valor exportado creció un 10% entre 1998 y 1999 colocando a Kenia como el quinto exportador mundial y el segundo proveedor más importante en las subastas holandesas).

La floricultura colombiana, en gran parte localizada en la Sabana de Bogotá, desde hace varias décadas mantiene una importante presencia en mercados internacionales. Este nexo con el proceso de globalización ha situado a los empresarios del sector en un escenario en el que han sido frecuentes los cuestionamientos y discusiones en torno a los problemas laborales y ambientales que se derivan de sus procesos. Por ello se ha avanzado en prácticas de responsabilidad social corporativa como los códigos de conducta y sellos de calidad. Considerando la situación laboral del sector, se podría suponer que estas prácticas contribuirían a algunas mejoras. Sin embargo, se advierten avances limitados, en razón al enfoque simplemente defensivo y de manejo de imagen que se ha dado a estas actividades, en un contexto donde predomina una acentuada orientación hacia la flexibilidad de costos y no existe reconocimiento al actor laboral ni diálogo social (Valero, Reyes. 2006).

En los últimos años han cobrado importancia la globalización, la composición de la Unión Europea, el TLC y los acuerdos comerciales (ATPA, CAN, MERCOSUR, entre otros), los cuales crean la necesidad de evaluar y analizar la industria nacional ante el desafío de competir con empresas y productos extranjeros. Desde la apertura económica iniciada en la década del 90, el sector productivo nacional se vio en la necesidad de explorar, desarrollar y fortalecer sus ventajas competitivas tanto en el mercado interno como externo. En Colombia las exportaciones no tradicionales han tomado gran importancia dentro de las políticas del gobierno para hacerlas más competitivas y ser este un mecanismo de activación de la economía (Ortíz, 1999).

Sin embargo, a pesar de ser el sector floricultor uno de los más promisorios para la economía nacional y ocupar el segundo lugar de las exportaciones mundiales de flores, es aconsejable que adopte una política de Investigación y Desarrollo, como una herramienta creativa que le permita desarrollar eficientemente sus ventajas competitivas de tal manera que pueda conservar o ampliar su posición en el mercado.

Se decidió evaluar políticas de investigación y desarrollo en dos direcciones, la primera para buscar disminuir costos con el objetivo de ser más competitivos en el mercado internacional con productos tradicionales como las rosas, los claveles, pompones y astromelias. La segunda es una estrategia de innovación, que permita conquistar mercados con nuevas variedades y alto valor agregado. Para visualizar los resultados que arrojaría la investigación y desarrollo en el sector floricultor se creó un modelo y se utilizó "la dinámica de sistemas", la cual permite incluir las variables que inciden en el sector y adicionalmente formular escenarios, con el fin de desarrollar diferentes alternativas que conlleven a una toma de decisiones más acertada.

## **2.2. TASA DE CAMBIO**

La tasa de cambio por dólar en Colombia, ha tenido una tendencia revaluacionista en los últimos cinco años, básicamente por el ingreso de dólares por diferentes orígenes, entre los cuales se encuentran la inversión extranjera como primer factor, donde en el 2007, Colombia recibió inversión extranjera directa por US 9.028<sup>52</sup>. Millones de dólares, el equivalente al 5,3% del PIB. Esta cifra supero en US 1.564 Millones de dólares, registrada en el 2006, y la más alta en toda la historia del país, y con un crecimiento de más del 200% en los últimos 10 años, siendo los sectores petrolero, industrial, financiero, minero y comercial, los mayores receptores de esos recursos.

De otra parte las transferencias recibidas, en el transcurso del 2007 los colombianos que viven y trabajan en el exterior enviaron a sus familiares en el país US 4.493 millones de dólares, casi nueve billones de pesos, con un crecimiento comparativo frente al año anterior del 15,5 por ciento.

La reevaluación nominal alcanzó 10.9% en diciembre de 2007, con respecto a 2006; en similar período del año anterior la revaluación fue de 0.8%.

En la actualidad, la tasa de cambio por dólar en Colombia cayó a su nivel más bajo desde 1999, dejando millonarias pérdidas en sectores productivos claves, empresas quebradas y despidos masivos. El alza de la moneda colombiana es de 16%, la más alta en la región.

Por su parte, el presidente de la privada Asociación de Cultivadores de Flores (Asocolflores), Augusto Solano, dijo que una solución es urgente espera y anotó que "difícilmente el sector podrá soportar una caída de los ingresos de 42% en los últimos cuatro años". Colombia es el segundo exportador mundial de flores, que le representan ingresos anuales por unos 1.000 millones de dólares (diario occidente.com.co., 2008).

---

<sup>52</sup> Inversión extranjera, en Colombia, según Banco de la República

Los ingresos por inversiones en portafolio, inversión extranjera directa y transferencias contribuyeron a mantener la revaluación del peso colombiano. También tuvo una importante contribución el endeudamiento externo privado, que ascendió a US\$1,596 millones, de acuerdo con cifras de Balanza de Pagos a septiembre de 2007.

En cuanto a la tasa de cambio real, a diciembre de 2007 el índice se ubicó en 116.9 para una revaluación real de 1.6% respecto al mismo mes del año anterior. Se observó una mejora con respecto a junio cuando la revaluación real fue del 17.7%. en los siguientes cuadros se presentan el comportamiento de la tasa de cambio en los últimos años.

### 2.3 CONTEXTUALIZACIÓN DEL SECTOR

La Unión Europea se constituye como uno de los principales productores, importadores y consumidores de flores en el mundo. A pesar de que las rosas, los claveles y los crisantemos aún dominan la preferencia mundial y representan cerca del 70% de la demanda europea, las flores tropicales y exóticas han empezado a conquistar las preferencias de los consumidores. El mercado europeo está conformado por Alemania, Reino Unido, Holanda, Francia y España. En este mercado Colombia tiene un 9.3% de participación y exporta aproximadamente US\$ 62.663.037 al año. Los mercados que no hacen parte de la unión europea en el viejo continente, son pequeños, no alcanzan una participación significativa en las exportaciones colombianas. Estados Unidos es el principal importador de flores colombianas, donde actualmente se abastece el 84.5% de su demanda, lo que muestra un gran posicionamiento en el mercado norteamericano. Entre los mercados no tradicionales se destacan: Canadá, Rusia y Chile (Giraldo, Marín, 2004). El 98% de la producción de flores de Colombia se exporta. En 35 años de actividad, el sector logró convertirse en el segundo exportador mundial de flores frescas cortadas en el ámbito internacional, con una participación de 14% en el comercio total, después de Holanda, que cuenta con una participación del 56%. (Asocolflores, 2002).

Los floricultores colombianos han hecho un esfuerzo inmenso para contrarrestar los efectos de la revaluación: han logrado aumentos importantes en productividad, han reducido drásticamente los costos, han buscado nuevos mercados y avanzado en los canales de comercialización. Ejemplos de esto son los esfuerzos adelantados con el resto de la cadena en E.U. para aumentar el consumo de flores allí, y nuestra presencia creciente en mercados promisorios como el Reino Unido, Rusia y Japón (Solano, 2008).

El anterior análisis se resume en el diagnóstico que hizo la Revista Dinero en el mes de junio de 2008, sobre la creación y o destrucción de valor del sector empresarial, el cual se refleja en el siguiente comentario:

*“Las utilidades netas de las 5.000 empresas más grandes del país alcanzaron los \$26,8 billones, un 35,8% más que el 2006. Y para generar estas utilidades, estas empresas tuvieron un capital invertido de cerca de \$321 billones. Con esto resulta que la rentabilidad del capital para el total de empresas del país alcanzó el 8.9% durante el año anterior.*

*Esta rentabilidad es mayor en 1,71% frente a la obtenida en el 2006, (7.1%) y se acerca más al costo de oportunidad del dinero en Colombia, que este año se mantuvo en 10,5%, ante el mantenimiento de la confianza en la economía y a que el riesgo país permaneció relativamente estable.*

*Los resultados muestran que en el 2007 las empresas destruyen valor por alrededor de \$5,2 billones. Esto es, tan solo el 1,63% de su capital invertido, mucho menos que el 3,37% (alrededor de \$11.1 billones) destruidos en el 2006,...Estas cifras contrastan con las enormes cifras de destrucción de valor de los años anteriores. Hace cinco años por ejemplo*



las empresas destruyeron el equivalente al 11,5% de su capital. Y es que en el 2002 la rentabilidad obtenida por los accionistas - por tener su dinero en las compañías (1.9%) – estaba mucho mas alejado del costo del capital invertido en ellas (13,5%)”<sup>53</sup> (ver revista DINERO No 303)

*“El mercado mundial de flores, en el que Colombia es el segundo productor, tiene un problema de sobreoferta que en general mantiene los precios estancados.*

*La exportaciones colombianas aumentaron 14.4% entre 2006 y 2007, pero cayeron 2,6% en pesos y enfrentaron problemas de aumento de costos. El mano de obra, que representa el 50% de sus egresos, subió por encima del 6.5%. Los herbicidas mostraron alzas de 100% entre el último año y los fertilizantes del 40%.*

*Para enfrentar este problema, los productores colombianos trataron de mejorar sus ventas en días distintos a San Valentín y el día de la Madre, las fechas de mayor consumo en Estados Unidos. Hicieron contactos con supermercados, como Tesco y Asda-Walmart y M&S. además consiguieron que las flores colombianas se incluyeran en los catálogos de almacenes reputados.*

*También diversificaron sus mercados, moviéndose hacia Japón, donde hoy son los primeros proveedores, y hacia Rusia, que se convirtió en el segundo mercado mas importante para Colombia, y donde el día de la Mujer trae un gran pico de demanda. Cambiaron la composición de la oferta, para aumentar la de crisantemos, rosas exóticas, y bouquets, frente a los claveles y rosas tradicionales.*

*Para ayudar a la diversificación, montaron una fuerte campaña de promoción para mostrar la variedad. “que sepan que para comprar tropicales no hay que ir a Costa Rica. Que Colombia es un jardín”. Dijo un productor.*

*Finalmente han hecho aumentos notables en productividad por metro cuadrado. En claveles, en dos años y medio, han conseguido aumentos del 20%”.*

Sin embargo a pesar del anterior diagnostico de la destrucción de valor de las empresas en Colombia, a nivel interno hay otros factores puntuales que hacen más complejo la operación y logística de las flores en el mercado nacional e internacional. En este contexto es importante mencionar el riesgo cambiario que tenemos en Colombia frente a una gran competidor de la región como es el caso del Ecuador, donde la económica esta dolarizada y por lo tanto no se ve afectada por esta variable. Otra variable es el problema del orden público y narcotráfico, lo cual conlleva, invertir más recursos para seguridad y control, tanto en la operación interna, como en la logística aduanera y de transporte. Lo cual genera mayores costos operativos y por lo tanto un efecto directo en la rentabilidad del sector.

---

<sup>53</sup> REVISTA DINERO, 5000 Empresas , Junio 6 de 2008, No 303, página 90

*"Todo hombre es rico o pobre según el grado en que pueda gozar de las cosas necesarias, convenientes y gratas de la vida". Adam Smith*

### **3. VALOR ECONOMICO AGREGADO (EVA®)**

#### **ANTECEDENTES**

El EVA® corresponde a la diferencia entre la rentabilidad generada por los activos netos operativos, descontando el costo de capital del uso de dichos recursos. Si la rentabilidad es superior a dicho costo se genera valor, de lo contrario si la rentabilidad es menor al costo de capital, se destruye valor.

$EVA = NOPAT^{54} - WACC^{55}$  (utilidad operativa después de impuestos, menos el costos del uso de los activos).

El concepto de EVA<sup>56</sup> desde el punto de vista económico no es nuevo, ya que diferentes economistas neoclásicos ya habían mencionado en tema.

El EVA es un concepto del que se viene hablando desde el siglo XVII, como una herramienta para la creación de valor para los para los dueños del capital.

Alexander Hamilton reconoció en esta época que para que un ente económico aumente su valor debe producir más que el costo de sus deudas (terceros y propietarios).

Aunque EVA y generación de valor han aparecido como desarrollos de la última década, la teoría económica y financiera se ha aproximado a estos conceptos hace bastante tiempo.

En 1890 Alfred Marshall introdujo el concepto de ingreso residual, para resaltar que el capital debía producir una utilidad mayor que su costo de oportunidad. Adicionalmente definió la ganancia económica como la diferencia entre el total a ganar menos el interés sobre el capital invertido.

Al respecto vale resaltar lo mencionado en *The Principles of Economics* por Alfred Marshall en 1890: *"Cuando un hombre se encuentra comprometido en un negocio, sus ganancias para el año son el exceso de ingresos que recibió del negocio durante el año sobre sus desembolsos en el negocio. La diferencia entre el valor de la planta, los inventarios, etc., al final y al comienzo del año, es tomada como parte de sus entradas o como parte de sus desembolsos, de acuerdo a sí se ha presentado un incremento o un decremento del valor. Lo que queda de sus ganancias después de deducir los intereses sobre el capital a la tasa corriente... es llamado generalmente su beneficio por emprender o administrar"* (Wallace<sup>57</sup>).

Posteriormente Adam Smith en su obra *La Riqueza de las Naciones*, habló de la necesidad de un cargo al capital sobre los rendimientos del negocio. Al respecto Smith dice: *"Si el*

---

<sup>54</sup> NOPAT = *Net Operative Profit After Taxes* (utilidad operativa después de impuestos)

<sup>55</sup> WACC: = *Weighted Average Cost Capital* ( costo promedio ponderado de capital)

<sup>56</sup> El termino EVA (*Economic Value Added*) fue registrado por consultora Stern Stewart & Co., marca que corresponde a un concepto basado en la teoría económica y financiera desde el siglo XVII. EVA es también llamado EP (*Economic Profit*) o utilidad económica, utilizado por la consultora McKinsey & Co. buscando evitar problemas con la marca registrada. Otros conceptos derivados del Ingreso Residual son asociados con EVA, aunque no tengan todas las características de la marca registrada por Stern Stewart o posean otras propias.

<sup>57</sup> Citado por Makeläinen, p. 29

*capital se presta con interés, el dueño del mismo siempre lo conceptuara como capital, con el cual lograra su restitución, mas una cierta renta anual. El que lo recibe, puede dedicarlo a una actividad productiva - usándolo como capital – o para consumo inmediato. Este ultimo solo podrá hacer la devolución del capital y su interés, afectando alguna otra fuente de ingresos que se lo permita, ya sea la propiedad o bien la renta de la tierra. Lo más común es que se lo use de la primera forma”*

Recientemente, Oriol Amat (2000). EVA: Valor Económico Agregado. Reafirmo lo mencionado por Marshall sobre el concepto de ingreso residual cuando en su libro comento, sobre el EVA “Es una variación de lo que tradicionalmente se ha llamado **"Ingreso o Beneficio residual"**, que se definía como el resultado que se obtenía al restar a la utilidad operacional los costos de capital.

Los anteriores conceptos económicos fueron la base con la cual la consultora Stern Stewart & Co., desarrollo la metodología de Valor Económico Agregado EVA®, herramienta que comenzó a ser aplicada en forma estructurada a partir de la década de los 80.

### 3.1 CREACIÓN DE VALOR

El concepto de creación de valor para una inversionista está relacionado con la rentabilidad generada por una empresa, descontado el costo de la utilización de los recursos. Estos recursos pueden ser propios – aportes de capital, o recursos externos – créditos. Por lo tanto la creación de valor es uno de los objetivos básicos que buscan los inversionistas cuando invierten su dinero en una empresa.

La creación de valor en una empresa es una relación sistémica de diferentes variables que se encuentran encadenadas entre sí. Lo anterior significa una relación directa de los diferentes stakeholders <sup>58</sup>.

Hay diferentes metodologías para medir la creación de valor:

1. El Valor Económico Agregado (EVA)<sup>59</sup>
2. Beneficio Económico (BE)<sup>60</sup>
3. Valor de Mercado Agregado (MVA)<sup>61</sup>
4. Valor de Caja Agregado (CVA)<sup>62</sup>

El concepto de generación de valor para las organizaciones está relacionado con una visión sistémica donde se deben integrar una relación de causa – efecto entre las siguientes variables:

- Invertir en capital humano
- Mejor uso de los recursos, esto es incrementar productividad
- Mejor rentabilidad del portafolio de productos.
- Por lo tanto mayor valor para la empresa.

---

<sup>58</sup> Stakeholders. Son todas aquellas personas, grupos, empresas, la comunidad y la sociedad en cuanto tienen interés en la existencia y desarrollo de una empresa. Son los grupos que tienen interés en que la empresa sobreviva. Estos grupos de interés (personas u organizaciones) pueden afectar o verse afectados por las decisiones de la empresa de la que están interesados. Los principales Stakeholders son los directivos, propietarios, trabajadores, clientes, proveedores y la comunidad relacionada.

<sup>59</sup> Economic Value Added

<sup>60</sup> Beneficio Económico (BE) = Utilidad Neta – (Ke X Valor contable de acciones)

<sup>61</sup> MVA. Market Value Added = Valor Mercado de Acciones – Valor contable de acciones

<sup>62</sup> CVA. Cash Value Added = NOPAT + Amortización Contable - Amortización Económica(AE) – (Deuda inicial \* Valor Contable de las Acciones) X WACC

AE = AF \* WACC / (1 + WACC)<sup>t</sup> - 1

David Ricardo con respecto a concepto de valor hace el siguiente comentario. “En efecto todas las cosas suben o bajan de valor en proporción a la facilidad o dificultad con que se producen, o, en otras palabras, en relación con la cantidad de trabajo empleado en su producción”

De otra parte, Peter Drucker, escribió un artículo en Harvard Business Review, donde hizo una definición al concepto de la generación de valor en estos términos: “*Mientras que un negocio tenga un rendimiento inferior a su costo de capital, operará a pérdidas. No importa que pague impuestos como si tuviera una ganancia real. La empresa aun deja un beneficio económico menor a los recursos que devora... mientras esto suceda no crea riqueza, la destruye*”<sup>63</sup>.

Con los anteriores conceptos se plantean los objetivos básicos que buscan los inversionistas cuando invierten en una empresa, lo cual significa maximizar el valor de su inversión en un periodo de tiempo determinado. Este concepto se cuantifica a través de la evaluación del EVA®.

El concepto de creación de valor también ha sido analizado por diferentes autores, entre los cuales se encuentra Alfred Rappaport <sup>64</sup>.

### 3.2 VARIABLES PARA EL CÁLCULO DEL EVA

El EVA® se determina como la diferencia entre la utilidad operacional después de impuestos, menos el costo financiero del uso de los recursos.

Para el cálculo del EVA® se deben tener en cuentas las siguientes variables:

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{CAPITAL INVERTIDO} * \text{WACC}$$

Otra forma de determinar el EVA® es a partir del análisis de rentabilidad de los activos en términos relativos, el cual se determina de la siguiente forma:

$$\text{EVA}^{\circledR} = (\text{NOPAT} / \text{CAPITAL INVERTIDO} - \text{WACC}) * \text{CAPITAL INVERTIDO}$$

Sobre la base de la anterior fórmula el NOPAT / CAPITAL INVERTIDO, es el equivalente al rendimiento sobre la inversión (ROI), por lo tanto la anterior fórmula también se puede presentar como:

---

<sup>63</sup> <http://www.sternstewart.com/sitemap/frameset.html>

<sup>64</sup> Alfred Rappaport: Documento de Harvard Business Review, *Diez maneras de crear valor para los accionistas*. Septiembre 2006. quien definió 10 estrategias para crear valor para los accionistas:

1. No manejar las ganancias, ni entregar una guía de ganancias.
2. Tomar decisiones estratégicas que maximicen el valor esperado, incluso a expensas de menores ganancias a corto plazo.
3. Hacer adquisiciones que maximicen el valor esperado, incluso a expensas de menores ganancias a corto plazo.
4. Mantener solo activos que maximicen valor.
5. Devolver el efectivo a los accionistas cuando no existan oportunidades creíbles de creación de valor para invertir en el negocio.
6. Recompensar al CEO y otros altos ejecutivos por generar retornos superiores a largo plazo.
7. Recompensar a los ejecutivos de las unidades operativas para agregar valor superior en múltiples años.
8. Recompensar a los ejecutivos medios y los empleados en la primera línea por entregar un desempeño superior en los impulsores claves de valor en que ellos influyen directamente.
9. Exigir que los altos ejecutivos asuman los riesgos de la propiedad al igual que los accionistas.
10. Entregar a los inversionistas información relevante sobre valor.

$$\text{EVA}^{\text{®}} = (\text{ROI} - \text{WACC}) * \text{CAPITAL INVERTIDO}$$

Las anteriores variables se detallan a continuación.

### 3.3 UTILIDAD OPERACIONAL DESPUÉS DE IMPUESTOS (UODI)

La anterior variable también se conoce como NOPAT (Net, Operative, Profit, After Taxes). El punto de partida para analizar el EVA<sup>®</sup> corresponde a las utilidades operacionales de la empresa descontado el efecto impuesto de renta. No se tiene en cuenta los costos financieros, ya que estos son considerados al momento de determinar el WACC. Este valor se determina de la siguiente forma.

Ventas	XX
Costo de ventas	(xx)
Utilidad bruta	=
Gastos operacionales	(xx)
Utilidad operacional (UAI)	
Impuestos	(xx)
UODI (NOPAT)	=

**Tabla 2.** Estructura del NOPAT

### 3.4 W.A.C.C. (WEIGHTED AVERAGE COST OF CAPITAL) 65

El WACC, corresponde al costo promedio del uso de los recursos, por lo tanto es la rentabilidad mínima que deben producir los activos de una empresa. Para el cálculo del costo de capital (CK) intervienen tres elementos básicos que son: la estructura de capital, el costo de la deuda (Kd) y el costo del patrimonio (Ke).

**Kd = Costo de deuda** Corresponde al costo financiero de los recursos externos.

- $[Kd(1-t_x)]$  = Costo de deuda después de impuestos
- Tx = Tasa de tributación
- D% = proporción deuda sobre total capital invertido

**Ke = Costo del patrimonio** Corresponde al costo de oportunidad del inversionista, y el cual está conformado con los siguientes componentes.

**Ke = Rf + [(Rf - Rm) \* β] + RP**, donde

- **B = Riesgo Beta.** Es la medida del riesgo sistémico de un activo en el mercado. El riesgo del mercado es igual a uno. Si el Beta es mayor que uno el riesgo es mayor que el mercado.
- **Rm = Tasa de Mercado,**<sup>66</sup> Es la rentabilidad promedio histórica del mercado

<sup>65</sup> WACC = Costo Promedio Ponderado de Capital

<sup>66</sup> Tasa de Mercado (Rm): *corresponde a la rentabilidad promedio móvil del mercado bursátil de los Estados Unidos en los últimos 50 años.*

- **RP = Riesgo País:** Es un índice para medir el grado de “peligro” que representan los países emergentes para las inversiones extranjeras. “*J.P. Morgan analiza el rendimiento de los instrumentos de la deuda de un país, principalmente el dinero en forma de bonos*”
- **Devaluación:** Corresponde a la devolución acumulada para cada uno de los periodos objeto de estudio.
- **Prima por riesgo (Rm – Rf):** Rentabilidad del mercado menos Rentabilidad libre de riesgo.
- **Inflación en USA:** Corresponde a la inflación anualizado en USA.
- **Inflación el Colombia:** Corresponde a anualizada del Colombia.
- **Rf = Tasa libre de riesgo;**<sup>67</sup> - Rentabilidad de los bonos en USA. Corresponde a rentabilidad de activos altamente confiables.
- E% = proporción del patrimonio sobre el capital invertido:

De las anteriores variables, la tasa libre de riesgo (Rf) y la prima de mercado son iguales para todas las empresas, la cambio es el riesgo Beta.

Por lo tanto los pasos para calcular el EVA® son los siguientes:

1. Determinar el NOPAT
2. Identificar y depurar el capital invertido
3. Determinar el costo promedio ponderado de capital (WACC)
4. Calcular el Valor Económico Agregado - EVA

**Tabla 2.** Tasa libre de riesgo (Rf) de los años 2002 a 2007

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Porcentaje	4,61%	4.02%	4.27%	4,29%	4.31%	4.31%
Fuente	<a href="http://www.damodaran.com">www.damodaran.com</a>					

**Tabla 3.** Tasa de Mercado (Rm) de los años 2002 a 2007

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Porcentaje	8,55%	8,05%	8,62%	7.82%	8,72%	8,4%
Fuente	<a href="http://www.damodaran.com">www.damodaran.com</a>					

**Tabla 4.** Prima de Riesgo país de los años 2002 a 2007

Tasa	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Rf Col	7.00%	7,59%	7.95%	6.50%	7.0%	7.5%
Rf USA	4,61%	4.02%	4,27%	4,29%	4.31%	4,31%
RP	2.39%	3.58%	3.68%	2.21%	3,52%	3,4%
Fuente	<a href="http://www.damodaran.com">www.damodaran.com</a> y <a href="http://www.banrep.gov.co">www.banrep.gov.co</a>					

**Tabla 5.** Devaluación de los años 2002 a 2007

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Porcentaje	24.58%	(2.93%)	(13.17%)	(4.49%)	(2.15%)	(10,01%)
Fuente	<a href="http://www.banrep.gov.co">www.banrep.gov.co</a>					

**Tabla 6.** Inflación en Colombia de los años 2002 a 2007

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007
-----	------	------	------	------	------	------

<sup>67</sup> Tasa Libre De Riesgo. ( Rf). Corresponde a los títulos que teóricamente no tienen riesgo en el mercado financiero, y normalmente se toma como referencia los Bonos del Tesoro de los Estados Unidos (T- Bonds) con vencimiento a 10 años.

Porcentaje	6.99%	6.49%	5.50%	4.85%	4.48%	5.69%
Fuente	<a href="http://www.dane.gov.co">www.dane.gov.co</a>					

**Tabla 7.** Inflación en USA de los años 2002 a 2007

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Porcentaje	5.0%	3.40%	2.70%	3.40%	3.20%	4.10%
Fuente	<a href="http://www.FMI.ORG">www.FMI.ORG</a>					

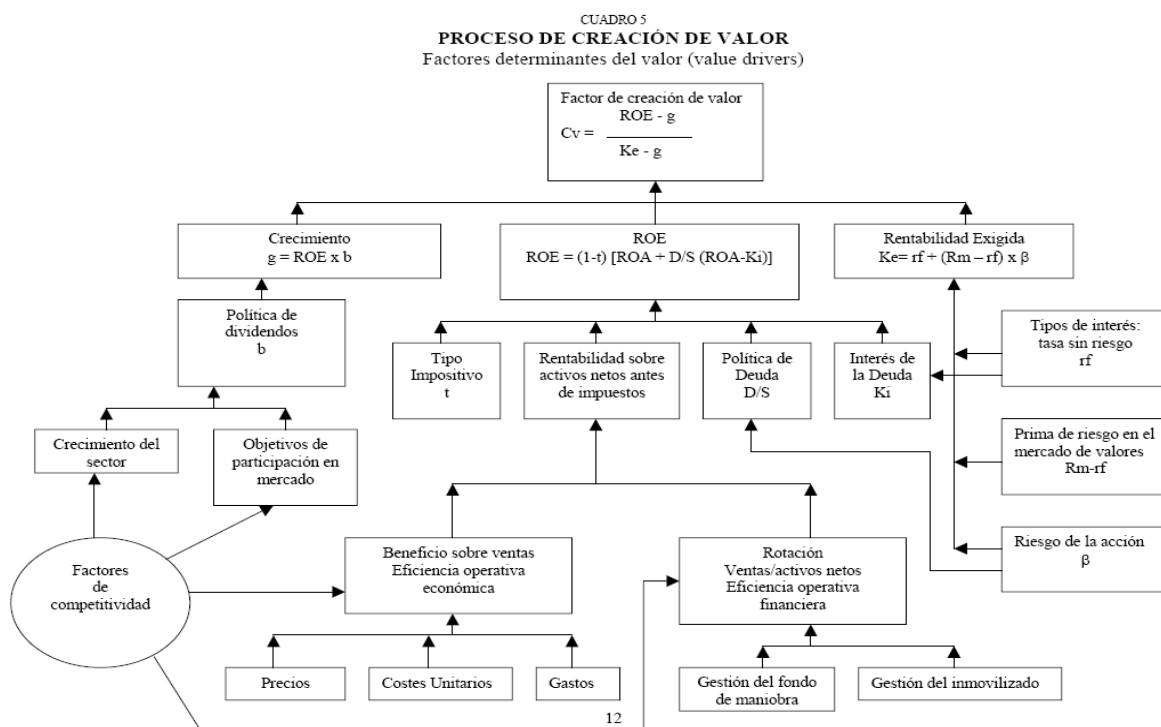
**Tabla 8.** Tasas de impuesto de renta en Colombia de los años 2002 a 2007

Año	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Porcentaje	38.5%	38.5%	38.5%	38.5%	38.5%	34%
Fuente	<a href="http://www.Dian.gov.co">www.Dian.gov.co</a>					

## 4 ANALISIS FINANCIERO Y DESTRUCCION DE VALOR

### 4.1 CREACIÓN DE VALOR

El concepto de creación de valor desde el punto de vista económico que ya se analizó a través del concepto del EVA. Pero este concepto económico se desglosa a través de las diferentes variables que se deben tener para maximizar el valor para los inversionistas, y por lo tanto mejorar la competitividad de las empresas y como consecuencias el sector. Las variables a básicas a considerar se presentan el siguiente cuadro, y las cuales se resumen en los siguientes conceptos:



**Fuente:** la creación de valor: una aproximación

1. Crecimiento del sector
2. Objetivos de participación en el mercado

- a. Política de dividendos
- b. Rendimiento sobre patrimonio
- 3. Eficiencia operacional (margen operativo)
- 4. Rotacion sobre activos
  - a. Gestion de activos fijos
  - b. Gestion de capital de trabajo
- 5. Rentabilidad sobre la inversion (ROI)
- 6. Gestion de riesgos
- 7. Política de endeudamiento
  - a. Costo financiero
  - b. Costo de oportunidad
  - c. Tasa de tributacion

Las anteriores variables deben ser analizadas en forma integral para la generacion de valor y no e forma individual, ya que estos compementes conforman un sistema y el cual debe ser visto en un proceso de vision sistematica, y no en forma separada.

#### 4.2 DIAGNOSTICO FINANCIERO

A partir de los estados financieros de la base de datos de las principales empresas exportadoras de flores para el periodo del año 2003 al año 2007. Se hace un análisis de las principales razones financieras en forma global para la muestra, la cual incluye las siguientes razones financieras:

1. **De liquidez:** hacer referencia al manejo del capital de trabajo. Razón Corriente
2. **De eficiencia:** Se relaciona con el uso óptimo de los recursos económicos.
  - a. rotación de cartera,
  - b. rotación de inventarios,
  - c. rotación de cuentas por pagar y
  - d. rotación de activos.
3. **De endeudamiento:** Endeudamiento total
4. **De Rentabilidad:** hace referencia a la rentabilidad de la inversión.
  - a. Rendimiento sobre activos,
  - b. rendimiento de patrimonio,
  - c. margen neto.

**Tabla 9.** Indicadores Financieros en Colombia entre los años 2002 a 2007

INDICADOR	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Media
<b>INDICE DE LIQUIDEZ</b>	100%	97,2%	90,9%	87,5%	82,5%	81,2%	89.8%
<b>INDICE DE ENDEUDAMIENTO</b>	52,8%	52,05%	53,14%	53,15%	54,54%	53,80%	53,3%
<b>DIAS DE CARTERA</b>	51	46	41	42	39	37	43
<b>DIAS DE INVENTARIOS</b>	38	35	39	38	35	37	37
<b>DIAS DE CUENTAS POR PAGAR</b>		41	41	42	40	38	40
	40						
<b>ROTACION DE ACTIVOS</b>							
	1,13	1,23	1,14	1,05	1,10	1,01	1,11
<b>RENTABILIDAD SOBRE PATRIMONIO (ROE)</b>	2,54%	1,18%	-3,62%	-1,75%	-8,43%	-6,19%	-
							2,71%



<b>RENTABILIDAD SOBRE ACTIVOS (ROI)</b>	1,20%	0,57%	-1,70%	-0,82%	-3,83%	-2,86%	-	1,24%
<b>MARGEN NETO</b>	1,06%	0,46%	-1,48%	-0,78%	-3,47%	-2,83%	-	1,17%
<b>MARGEN OPERACIONAL</b>	2,95%	1,31%	-0,78%	-4,50%	-3,05%	-5,01%	-	1,51%

Fuente: Base de datos Supersociedades.

**A. Índice de liquidez: (activo Corriente / Pasivo Corriente)**

El índice de liquidez del sector, fue evaluado sobre una base de 118 empresas analizadas para el periodo 2002, 2007. Se puede verificar que el índice se ha desmejorado en forma considerable al pasar del 100% en el 2002, a 81,2% en el 2007, teniendo como media para los 6 años de muestra un 89.8% ( ver Tabla No 8), lo cual implica que los pasivos corrientes son superiores a los activos corrientes , por lo tanto la liquidez de la empresa se ha reducido considerablemente.

**B. Índice de endeudamiento (total Pasivos / total Activos)**

Este índice nos muestra que tan endeudada esta el sector en el periodo objeto de estudio. El endeudamiento en el 2002 era del 52,8%, y paso al 53,8% en el 2007, teniendo como promedio del 53.3%; lo anterior significa que el sector no ha incrementado su nivel de endeudamiento.

**C. Días de Cartera: (cuentas por cobrar / ventas) \* 360 = días**

Los días de cartera corresponden a un indicador de eficiencia en el manejo de los activos, en este caso específico, la rotación en el cobro de cartera. El sector floricultor ha mejorado los días de cobro de cartera al pasar de 51 días en el año 2002, a 37 días, esto es se mejoro el cobro de cartera en 14 días, lo cual significa un mejor desempeño en la gestión de cobranza en el periodo analizado.

**D. Días de Inventarios: (Inventarios / Costo de ventas) \* 360 = días**

Los días de inventarios es también un indicador de eficiencia. El periodo de rotación de los inventarios fue en promedio de 37 días. En el 2002, los días de inventarios fueron de 38 días, y pasaron a 37 días, lo anterior significa que en el periodo, mejoro en un día la rotación.

**E. Días de cuentas por pagar: (cuentas por pagar proveedores / Costo de Ventas)\* 360 = días**

La rotación de cuentas pagar, es otro indicador de eficiencia. En el año 2002 los días en pagar a los proveedores era de 40 días, para el año 2007, bajo a 38 días, lo que significa que en conjunto los indicadores de actividad o eficiencia han mejorado o se han mantenido en el tiempo en termino de rotación. De acuerdo con la teoría financiera los días de proveedores deben ser superiores a los días de cartera, con el fin de mantener liquidez en forma permanente para pagar los pasivos. Para nuestro caso de estudio, los días de cartera en promedio es de 43 días, mientras que las cuentas por pagar es de 40 días, esto es un pequeño desfase de tres días.

**F. Rotación de activos: (Total Ventas / Total Activos)**

La rotación de activos nos muestra la eficiencia de los activos para generar ventas. De acuerdo con la teoría financiera las ventas totales deben ser superiores al total de activos, esto es un índice superior a uno. Para nuestro caso de estudio el índice paso de 1.13 en el 2002, a 1.01 en el 2007, lo que significa que el índice se ha mantenido similar en términos

relativos en los 6 años de análisis. Esto es las ventas son equivalentes al valor del total de activos.

**G. Rentabilidad sobre el patrimonio: (ROE) (Utilidad neta / Patrimonio)**

La rentabilidad sobre el patrimonio para el sector de flores paso de 2,54% en el 2002, a una pérdida de 6,19% en enero 2007, lo que significa que en promedio el sector perdió en los seis (6) años de estudio un promedio del 2,71% sobre el capital invertido.

**H. Rentabilidad sobre los activos: (ROA) (Utilidad neta / Activos)**

La rentabilidad sobre los activos paso del 1,20% en el 2002, a una pérdida de 2.86%, para un promedio del 1,24% de pérdida en los 6 años. Lo anterior significa que en el sector se han deteriorado las utilidades desde 2002, hasta el 2007.

**I. Margen operacional: (Utilidad operacional / ventas)**

El margen operacional, corresponde a la rentabilidad del negocio en sí, el margen paso del un 2,95% de rentabilidad en el 2002, a una pérdida del 5.01% en el 2007, en los seis años se han ido deteriorando la rentabilidad en forma progresiva. La perdida promedio para los 6 años fue del 1,51%. El margen operacional del total del mercado de flores en Colombia es en el 2007, de -3.5% vs -1.50% en el 2.006, lo cual significa que el sector exportador esta mas critico que el mercado en general (ver revista Dinero No 303 pág. 116)

**J. Margen neto: (Utilidad neta / ventas)**

Para el periodo de análisis de 6 años, el margen neto paso 1.06% en el 2002, a una pérdida de -2.83% en el 2007, para una pérdida en promedio del 1,17%. El sector ha ido perdiendo rentabilidad en forma sistemática en los años de estudio.

El margen neto, del total del mercado de flores en Colombia es en el 2007, de -1,6%, con la misma perdida en el 2.006, lo cual significa que el sector exportador esta mas critico (-2.83%) que el mercado en general (ver revista Dinero No 303 pág. 116)

#### **4.3 DESTRUCCIÓN DE VALOR EN EL PERIODO 2003 A 2007**

El sector exportador colombiano y en especial el sector floricultor se vio afectado en forma considerable con la apreciación del peso colombiano frente al dólar americano. A Comienzos del año 2003 la tasa de cambio estaba en \$2.854,29 pesos por un dólar, y al final de año 2007, la tasa de cambio estaba en \$2.014.76 pesos por dólar, esto significa una revaluación \$839, lo que significa una apreciación del 70,7%, del peso frente al dólar en un lapso 5 años. Las consecuencias para el sector han sido nefastas en la medida que los ingresos de los floricultores son originados por ventas en dólares, los cuales convertidos a pesos colombianos, implica que se van a recibir menos pesos por dólar vendido; de otra parte los costos se han ido incrementado en forma sostenida, por lo menos en el porcentaje equivalente al de inflación, la cual ha crecido en un 30% en los 5 años objeto de estudio. Siendo los costos laborales los que mayor porcentaje representan dentro de la estructura de costos del sector. Por lo tanto al relacionar la caída de los ingresos por un lado, y el incremento de los costos por otro lado, se afecto directamente los márgenes y la rentabilidad del sector, y por lo tanto la destrucción de valor, lo que su vez mas significa un alto impacto social por el recorte de varios puestos de trabajo.

#### **4.4 METODOLOGÍA PARA EL ANÁLISIS DE VALOR AGREGADO DE 2003 A 2007**

Para el presente estudio se tomo la base de datos disponible en la Superintendencia de Sociedades, para los cual se siguió la siguiente metodología:

- A. Se tomó el código CIIU A0112, que corresponde a Producción especializada de flor de corte bajo cubierta y al aire libre.
- B. Se tomó para el estudio una muestra de 118 empresas floricultoras exportadoras, que hubiesen reportado los estados financieros a la Supersociedades en los 5 años objeto de análisis.
- C. Se unificó la información financiera de las empresas por año, y se presento el balance general y el estado de resultados clasificado.
- D. Se totalizó los balances y el estado de resultados por años de las 118 empresas objeto del estudio.<sup>68</sup>
- E. Se determinó el NOPAT, y el EVA con base en la información originalmente presentada.
- F. Se determinó el NOPAT y el EVA, con base en la información ajustada, teniendo como referencia la tasa de cambio promedio del año 2003.
- G. Se determinaron las variaciones y se determino la destrucción de valor en el periodo objeto de estudio.
- H. Como complemento en el análisis también de determinaron los principales indicadores financieros, lo cual permite complementar y correlacionar los resultados.

---

<sup>68</sup> La información financiera esta presentada por la Superintendencia de Sociedades en Miles de pesos

## **5- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **5.1 RESULTADOS DEL ESTUDIO**

A continuación se presentan las principales conclusiones y recomendaciones relacionadas con el estudio.

Con base en el siguiente cuadro, se presenta el resumen del análisis económico:

**Tabla 10.** Resumen del análisis económico entre los años 2003 a 2007 en Colombia en el sector floricultor

<b>INDICADOR</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Media</b>
<b>VENTAS En millones de pesos</b>	1.293.414	1.352.962	1.344.178	1.462.495	1.409.114	1.372.433
<b>MARGEN OPERACIONAL (EBIT) En millones de pesos</b>	16.931	(10.516)	(60.433)	(44.574)	(70.610)	(33.840)
<b>NOPAT en millones pesos</b>	5.536	(19.301)	(69.403)	(53.404)	(75.279)	(42.370)
<b>EVA<sup>®</sup> En millones de pesos</b>	(93.066)	(119.376)	(174.887)	(161.525)	(193.321)	(148.435)
<b>ROTACION DE ACTIVOS</b>	1,23	1,14	1,05	1,10	1,01	1,11
<b>RENTABILIDAD SOBRE PATRIMONIO (ROE)</b>	1,18%	-3,62%	-1,75%	-8,43%	-6,19%	-2,71%
<b>RENTABILIDAD SOBRE ACTIVOS (ROI)</b>	0,57%	-1,70%	-0,82%	-3,83%	-2,86%	-1,24%
<b>MARGEN NETO</b>	0,46%	-1,48%	-0,78%	-3,47%	-2,83%	-1,17%
<b>MARGEN OPERACIONAL</b>	1,31%	-0,78%	-4,50%	-3,05%	-5,01%	-1,51%

*Fuente: autores*

**Margen operacional:** El margen operacional del sector, ha pasado en el 2003 de ser positivo en \$16.932 millones a tener pérdidas operacionales entre el 2004 y 2007, en promedio de \$33.840 Millones. Lo anterior significa que el sector pasó de tener un EBIT del 1,31% en el 2003, a tener en promedio 1,51% de pérdidas, lo cual implica que si sigue ese comportamiento a futuro el sector va a entrar en una crisis económica crítica, la cual se reflejara en la quiebra en varias empresas del sector y por lo tanto recesión del sector.

**EVA:** El Valor Económico Agregado, corresponde a la diferencia entre la utilidad operacional después de impuestos<sup>69</sup>, menos el costo de los recursos utilizados, esto es el costo de capital<sup>70</sup>. Al analizar la información de los estados financieros se determinaron los siguientes resultados:

<sup>69</sup> NOPAT NET Operative Profit After Taxes

<sup>70</sup> WACC por Capital Invertido

➤ El sector destruyo valor en los 5 años por valor de \$742 mil millones, distribuidos en la siguiente forma: \$93 mil millones (2003), \$119 mil millones (2004), \$175 mil millones (2005), \$161 mil millones (2006), y \$193 mil millones (2007), esto es un promedio anual de \$148 mil millones. Lo cual representa la pérdida de valor en términos de dólares el equivalente a us 312 millones.

➤ En el año 2004 el sector destruyo valor en un 77.8%, en el 2005 en un 119%, en el 2006 en un 138.4%, y en el 2007 en un 193.5%, lo anterior significa que el efecto de la revaluación del peso ha tenido un efecto critico en el negocio de las flores.

➤ El costo de capital se determino de la siguiente forma:

El costo de deuda externa (intereses) se determino con base el costo financiero certificado por la superintendencia financiera; a dichos porcentajes se descontó la tasa de tributación de impuesto sobre la renta<sup>71</sup>, considerando los siguientes porcentajes de impuestos de 2003 a 2006 (38.5%), y para el año 2007 (34%).

**Tabla 11.** Costo de oportunidad del inversionista

<b>WACC = D% x Kd<sub>(1-T)</sub> + E% x Ke</b>					
<b>WACC "Tradicional"</b>					
<b>Costo de la deuda (Kd)</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Kd	19,75%	19,56%	18,60%	16,08%	19,43%
Tasa de impuestos	38,50%	38,50%	38,50%	38,50%	38,50%
Costo de la deuda despues de impuestos [Kd <sub>(1-T)</sub> ]	12,14%	12,03%	11,44%	9,89%	11,95%
<b>activos (D%)</b>	<b>30,91%</b>	<b>34,22%</b>	<b>33,86%</b>	<b>34,46%</b>	<b>31,18%</b>
<b>Rentabilidad mínima exigida para el patrimonio</b>					
Tasa de rentabilidad mínima en USA	4,02%	4,27%	4,29%	4,31%	4,32%
Prima de riesgo en USA	3,57%	3,57%	3,57%	3,57%	3,57%
Riesgo país	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
beta	1,10	1,10	1,10	1,10	1,10
Rentabilidad mínima exigida en USD	11,25%	11,50%	11,52%	11,54%	11,55%
Inflacion en USA	3,40%	2,70%	3,40%	3,20%	4,10%
Inflacion en Colombia	6,49%	5,50%	4,85%	4,48%	5,69%
Devaluación	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Rentabilidad mínima exigida en COP (Ke)</b>	<b>14,57%</b>	<b>14,54%</b>	<b>13,08%</b>	<b>12,92%</b>	<b>13,25%</b>
<b>Proporción Patrimonio sobre activos (E%)</b>	<b>69,09%</b>	<b>65,78%</b>	<b>66,14%</b>	<b>65,54%</b>	<b>68,82%</b>
			0,00%		
<b>Costo promedio ponderado de capital WACC</b>	<b>13,82%</b>	<b>13,68%</b>	<b>12,53%</b>	<b>11,88%</b>	<b>12,85%</b>

uente: [www.damodaran.com](http://www.damodaran.com).

Para el costo de oportunidad del inversionista se tuvo en cuenta las siguientes variables:

➤ La tasa libre de riesgo (Rf), la cual corresponde a la rentabilidad mínima en USA, la prima de riesgo en USA (Rm), el riesgo país<sup>72</sup>, el Beta de mercado (β), la inflación en USA, y la inflación en Colombia.

➤ Para efectos del análisis se debe tener en cuenta la devaluación, pero como para el caso colombiano se presentó revaluación del peso durante el periodo de estudio no se tuvo en cuenta esta variable.

<sup>71</sup> Tasa de impuestos: del costo financiero por intereses se descuenta el porcentaje de impuestos, ya que los intereses son deducibles para efectos, fiscales, lo cual convierte la tasa efectiva de intereses en un porcentaje menor.

<sup>72</sup> El riesgo país, es determinado por las calificadoras de riesgos internacionales, (MOODY'S, S&P, DUFF&PHELP

- Al ponderar las anteriores variables se determinó el costo de oportunidad del inversionista, el cual está detallado en el cuadro anterior.
- Posteriormente se ponderó la deuda y el patrimonio propio para poder ponderar, y determinar el WACC.

Para efectos del estudio el costo de oportunidad se mueve entre el 13,82% en el 2003, al 12,85%, en el 2007, lo que significa que esta variable se mantuvo en forma más o menos constante en el periodo de análisis. La otra variable que impacta directamente en el costo de capital es el capital invertido, el cual pasó de \$713 Mil millones en el 2003 a \$919 mil millones en el 2007, esto es un incremento del 28,82% lo cual impacta directamente en la creación de valor de la empresa en la medida que se está exigiendo mayor nivel de rentabilidad operativa. Al integrar la utilidad operativa después de impuestos (NOPAT), con el costo de capital, nos da unos resultados negativos, que se traducen en destrucción de valor para el sector, el cual se presentó en el punto anterior.

## 5.2 CONCLUSIONES

**5.2.1 Estrategias para generar valor :** Las estrategias para crear valor están relacionadas con las siguientes variables:

1. **Mejorar el desempeño operacional:** Esto significa aumentar los ingresos y disminuir los gastos operacionales para incrementar el EBIT<sup>73</sup>, a través del aumento de las ventas, reducción del costo de materiales, mano de obra, análisis de la cadena de valor, para eliminar actividades que no aportan valor, reducción de existencias, subcontratar procesos que no son el CORE del negocio a través del Outsourcing, para que la empresa se dedique a su objeto social.
2. **Reducir el capital invertido:** esta estrategia implica optimizar el uso de la inversión en activos, de tal forma que no se tengan activos improductivos. Por lo tanto a través de una gestión eficiente de los recursos se reduce la inversión en activos lo cual conlleva unas menores necesidades de financiación, y por lo tanto un menor costo de capital. Esto se logra por ejemplo haciendo una gestión de capital de trabajo óptima, una inversión en activos fijos adecuadamente planificada, alquilar activos cuando no se utilicen en su capacidad óptima, hacer contratos de leasing. Establecer políticas de cartera en aras de optimizar la rotación a través de operaciones de Factoring o acercamientos con el cliente. Reducir los fondos de tesorería ociosos. Eliminar inversiones improductivas.
3. **Reducir el costo de capital:** esta estrategia se logra reduciendo el WACC, lo cual se logra negociando mejores tasas de interés con los bancos, reduciendo el efecto de los impuestos en el EBIT, lo cual se logra optimizando la gestión fiscal a través de aplicar las normas tributarias adecuadamente con el fin de reducir el impacto en el pago de impuestos, lo cual se refleja en la tasa efectiva de interés con los acreedores. En este mismo sentido se debe optimizar la mezcla entre los recursos propios y la financiación externa, ya que normalmente los costos financieros tienen un costo menor que el costo de oportunidad del inversionista.

---

<sup>73</sup> EBIT Earning Before Interest And Taxes, esto equivale a la utilidad operacional

4. **Visión estratégica:** cambiar métodos de trabajo, implementando los siguientes principios de la gerencia moderna y competitiva:

- Tener claridad sobre plan estratégico
- Compromiso, liderazgo, mística empresarial
- Ética, lealtad, disciplina, trabajo en equipo
- Reducir el costo de financiación con terceros, mediante la renegociación de tasas.
- Incrementar la utilidad operativa, sin aumentar capital ni pasivos
- Invertir en proyectos con VPN, mayor que cero.

5. Las empresas a cualquier nivel, dentro de su periodo evolutivo siempre cuentan con momentos coyunturales que permiten que estas se fortalezcan y se desarrollen o simplemente se debiliten y caigan (quiebra). Esta transición de devaluación–revaluación en un periodo de tiempo tan claro y definido como fue el periodo de estudio, ha venido generando este tipo de situaciones y el sector floricultor no ha sido ajeno a sus consecuencias. En la actualidad esto a generado que la empresas sobrevivientes a este “huracán” financiero, lo hayan sido, gracias a la generación de valor agregado en sus producciones, diversificando, tanto en tipos de flores (antes centradas en claveles y rosas) como en países destino (antes Norteamérica como principal mercado importador), así como también y de manera definitiva resultó de gran relevancia la inclusión de instrumentos del mercado financiero tales como inclusión del riesgo en cuanto a tipo, cuantificación y delimitación, así como coberturas naturales (mantener el balance del empresario compensado), coberturas financieras (forwards en monedas, forwards de tasa de interés, opciones, swaps, operaciones a plazo de cumplimiento financiero sobre TRM). Las herramientas están presentes, sin embargo es necesario que el empresario se motive a innovar y conquistar nuevos mercados, con nuevas tecnologías y nuevas ideas apoyados en los recursos que el mercado financiero le ofrece.

### 5.3 **RECOMENDACIONES**

**5.3.1 Riesgo cambiario:** Cuando un exportador vende sus productos al exterior las negociaciones se hacen normalmente en dólares, o en otra moneda dura; esto hace que el vendedor tenga derecho a recibir unas divisas en un momento determinado después de la venta. Al registrarse el hecho económico por causación en la contabilidad del exportador, se genera una cuenta por cobrar en dólares, la cual puede presentar dos escenarios al monetizar los dólares: que la tasa de cambio del peso respecto al dólar aumente, o que la tasa de cambio respecto al dólar disminuya. Las consecuencias económicas son las siguientes dependiendo del compartimento de la divisa:

- Si la tasa de cambio sube se presenta una devaluación, lo cual conlleva un aumento de los ingresos del exportador, ya que va a recibir más pesos por cada dólar vendido, y
- Si la tasa de cambio baja se presenta una apreciación o revaluación del peso respecto al dólar, lo cual genera que el exportador reciba menos pesos por cada dólar vendido, y por lo tanto sus ingresos y rentabilidad disminuyan.

Estos escenarios son los que se conocen como el riesgo cambiario, los cuales son abordados por Juan Carlos Frasser y Ricardo Torres<sup>74</sup> quienes plantean dos alternativas de protección al respecto comentan: *“El empresario pueden protegerse de estos movimientos con coberturas naturales o con instrumentos financieros, como son las operaciones hechas*

---

<sup>74</sup> Mercado de derivados como alternativa de cobertura de riesgos financieros para las pymes del sector floricultor en Colombia. Universidad del La Sabana. Especialización en Finanzas y mercado de capitales, 2008

a su medida OTC<sup>75</sup> de cobertura, participando en mercados de monedas en el mercado de futuros.

- **Coberturas naturales:** dentro del flujo normal de la operación del empresario, los ingresos y los egresos están dados en la misma moneda (dólar /dólar, euro/euro) y por el mismo monto, por lo cual no es necesario hacer conversiones en monedas para cubrir su flujo de caja. Para hacer exigibles las obligaciones y los derechos es importante que el empresario identifique el mejor momento en que la posición genera flujo de caja para estar realmente cubierto. Otra forma natural se da a través de la posibilidad de mantener en el balance del empresario activos y pasivos que se compensen entre sí.
- **Coberturas financieras:** son un mecanismo de protección, que ofrecen los agentes especializados, frente a las variaciones del mercado. Se busca garantizar a través de diferentes operaciones el valor de los ingresos y egresos, tasas de interés, tasas de cambio de divisas, etc, dando seguridad al empresario acerca de su flujo en pesos y del costo real de sus recursos. Este instrumento le permite al empresario administrar y transferir al empresario el riesgo a agentes especializados. Entre las coberturas más utilizadas en el mercado se encuentran: Forwards de moneda, forwards de tasas de interés, opciones, Swaps, OPCF”

Las anteriores herramientas del mercado financiero, junto con las otras estrategias de gestión mencionadas anteriormente permite optimizar al interior de las empresas la utilización eficiente de los recursos, y por lo tanto la maximización de valor para el inversionista.

## 1. **BIBLIOGRAFIA**

- **AMAT, O** (2000). EVA: Valor Económico Agregado. 1era. Edición. Editorial Gestión. Lima, Perú.
- **APAZA MEZA, M** (2005). Contabilidad Estratégica. 1era. Edición. Editorial Editores.
- **ARDITTI, F.D & LEVY, D**, (1977) the Weighted average cost Capital as a cutoff rate: A critical examitaion of the classical textbook weighthted average. Financial Management (fall) 24 – 34.
- **CHU RUBIO, M** (2005). Finanzas para no Financieros. 1era. Edición. Editorial Fondo Editorial UPC. Lima, Perú.
- **COPELAND, T.EE. KOLLER, T & MURRIN, J, (2000) VaLUATION:** Measuring and managing the value of companies, 3 Ed Wiley. New York.
- Estudio del sector Floricultor revista de Asocolflores, (2002).
- Estudio del sector Floricultor revista de Asocolflores, (2004).
- Estudio para la floricultura, [www.minagro.br](http://www.minagro.br)>, en línea. Mayo de (2002)
- **GIRALDO, Á & MARÍN, D. II** (2004). Encuentro colombiano de dinámica de sistemas. La Investigación y Desarrollo en el sector floricultor: Modelamiento y Análisis.
- **GORDON. M. SHAPIRO E.** (1956) Capital equipment analysis : The required rate of profit. Management Science, 3: 102 -110.

---

<sup>75</sup> OTC Over The Counter, equivalente a sobre al el mostrador



- **MODIGLIANI F. & MILLER M.** (1.963) Corporate income taxes and the cost of capital: a correction. American Economic Review. 53: 433 – 443.
- **STERN STEWART & CO.** (1991). The quest for value. The EVA Management. Harper Business. New York.
- REVISTA DINERO 5000 empresas, # 303, Junio 6 de 2008, pag 90
- **PORTER, E. M.**, Ser Competitivo, Ediciones Deusto.
- **BOLIVAR, S.; RADI, A & S. ZULEIMA**, Creación de valor de las empresas colombianas durante el periodo de 2000 – 2005. U. Del Norte – Barranquilla.
- **MARADONA, F.** Como crear valor en las empresas. Mas Consulting Argentina
- **ORTÍZ, C. & CIFUENTES, C.** (1999). Perspectivas de las Exportaciones Menores Colombianas: Una Propuesta Como Desafío al Nuevo Milenio. 1999.
- **OXFAN.** (2004). Los derechos laborales de las trabajadoras del sector floricultor en Colombia. Disponible en: <http://>
- **PEREZ-CARBALLO VEIGA**, Qué es crear valor para el accionista? (ESIC Editorial)
- **POSADA, C; PONTÓN, A & MARTÍNEZ, O.** (2001). El crecimiento económico colombiano en el siglo XX. Exportaciones no tradicionales, capítulo IV.
- **SOLANO, A.** (2008) [eltiempo.com](http://eltiempo.com) / editorial / Columnistas Mercados En Peligro. La floricultura y la revaluación.
- **TENJO, F; MONTES, E & MARTÍNEZ, J.** (2006). Comportamiento reciente (2000-2005) del sector floricultor colombiano. Documento Banco de la República.
- **VALENCIA, A & WALTER** (2004). Matemática Financiera y Evaluación de Proyectos. Editorial Centro de Investigación y Capacitación Empresarial. Lima, Perú.
- **VALERO & REYES.** (2006). El lado oscuro en las prácticas de responsabilidad social corporativa del sector floricultor, Vol. 16, No. 27, enero a junio.
- [www.damodaran.com](http://www.damodaran.com).
- [www.banrepublica.gov.co](http://www.banrepublica.gov.co)
- [www.supersociedades.org.co](http://www.supersociedades.org.co)
- [www.dane.gov.co](http://www.dane.gov.co)
- [www.comercioconjusticia.com](http://www.comercioconjusticia.com).
- CONASEV. En: [www.conasev.gob.pe/emisoras/emi\\_eeff\\_menu.asp](http://www.conasev.gob.pe/emisoras/emi_eeff_menu.asp)
- (Visitado: 29-11-06).

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O IMPACTO DA INTERNACIONALIZAÇÃO NO SISTEMA DE  
CONTROLE GERENCIAL DE UMA EMPRESA DO RAMO DA MODA E  
DO VESTUÁRIO COM A ADOÇÃO DA FILOSOFIA LEAN  
MANUFACTURING: O CASO MARISOL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Mariana Alves Ferreira**

Universidade do Estado do Rio de Janeiro- UERJ  
(Bacharel em Ciências Contábeis)

**Robson Ramos Oliveira**

Universidade do Estado do Rio de Janeiro- UERJ  
(Mestre em Ciências Contábeis)

**Josir Simeone Gomes**

Universidade do Estado do Rio de Janeiro- UERJ  
(Professor Doutor do Mestrado em Ciências Contábeis)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O IMPACTO DA INTERNACIONALIZAÇÃO NO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL  
DE UMA EMPRESA DO RAMO DA MODA E DO VESTUÁRIO COM A ADOÇÃO DA  
FILOSOFIA *LEAN MANUFACTURING*: O CASO MARISOL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O objetivo deste trabalho é estudar o impacto da internacionalização no sistema de controle gerencial de uma empresa do ramo da moda e do vestuário, a Marisol, usando-se o método de estudo de caso. Os resultados obtidos na pesquisa indicam que o sistema de controle gerencial projetado pela empresa espelha grandes modificações para lidar com o fenômeno da internacionalização, um deles foi à adoção da filosofia *Lean Manufacturing*, originária da Toyota, para redesenhar o seu processo de gestão de custos.

## **1 Introdução**

A globalização da economia nos últimos anos originou uma nova realidade competitiva para as organizações no mundo todo. A internacionalização de empresas é considerada um dos principais aspectos para a melhoria da qualidade da inserção da economia no mercado externo. Nos países em desenvolvimento, a globalização e a abertura de mercado, têm grande impacto nos mercados nacionais e no ambiente das empresas.

No caso do Brasil, a internacionalização vem ocorrendo lentamente devido a dificuldades econômicas e atraso tecnológico. Além disso, as empresas brasileiras não possuem uma política estratégica integrada que facilite o acesso aos mercados externos. Mesmo assim, algumas empresas brasileiras vivenciaram experiências significativas rumo ao mercado internacional, principalmente após a abertura econômica em meados dos anos 90.

Porém, a maioria das empresas brasileiras que se internacionalizaram o fez como um desdobramento natural do sucesso exportador, como forma de alavancar as exportações, por meio de buscas no exterior de ativos complementares que reforcem as posições exportadoras alcançadas pelas empresas.

As mudanças que ocorrem durante o processo de internacionalização de uma empresa, compreendem a sua estrutura organizacional, seu funcionamento operacional e principalmente o seu sistema de controle gerencial, sendo este último a grande ferramenta de que as organizações dispõem para orientar esse processo tão complexo.

Nesse contexto, o presente estudo reside em analisar o impacto ocorrido no sistema de controle gerencial de uma empresa do ramo de confecção, a Marisol, para adequar-se à estratégia de internacionalização de seus produtos e marcas.

O artigo foi organizado em cinco seções. Na introdução, descreveu-se o objetivo da pesquisa. Na seção dois, levantou-se o referencial teórico acerca dos Sistemas de Controle Gerencial e Internacionalização de Empresas Brasileiras. Na terceira, foi tratada a metodologia. Na quarta e quinta, respectivamente, o estudo de caso da empresa Marisol e as considerações finais e sugestões para outras pesquisas.

## **2 Referencial Teórico**

O arcabouço teórico que serve de base para esta pesquisa está dividido em três partes. A primeira definindo sistemas de controle gerencial; a segunda, tratando da filosofia *Lean Manufacturing*, e a terceira, apresentando algumas das teorias acerca do processo de internacionalização de firmas.

### **2.1 O Sistema de Controle Gerencial**

O foco de sistema de controle gerencial, ao longo dos anos, foi o de prover os gestores com informações mais formais e financeiras para assisti-los nas tomadas de decisão. Contudo, dimensões comportamentais, por exemplo, acabaram influenciando os desenhos desse sistema nas empresas, uma vez que a empresa é formada por pessoas. A questão é que o comportamento das pessoas interfere nas metas estabelecidas pelas empresas.

A partir daí, a literatura sobre sistema de controle gerencial, passou a refletir o contexto humano, social e cultural em que a organização opera, cujas abordagens permeiam aspectos antropológicos, sociológicos, psicológicos, dentre outros. Alguns autores explicam esse contexto, são eles: Flamholtz (1985, 1996); Gomes e Sallas (2001); Hofstede (1978, 1981) e Nixon e Burns (2005).

O sistema de controle gerencial tem grande importância dentro de uma organização. É a ferramenta capaz de direcionar todos os processos da empresa, de forma que esta alcance seus objetivos. Anthony e Govindarajan (2002, p. 27-46) comentam que os sistemas de controle gerencial são os “procedimentos preestabelecidos para executar uma ou vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização”.

Outra definição é a de Horngren, Sudem e Stratton (2004, p. 300), na qual o sistema de controle gerencial é uma “integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho”.

Nesse contexto, Flamholtz (1996) coloca que o objetivo do sistema de controle é promover uma identidade entre os objetivos dos membros da organização e os objetivos da organização como um todo (*goal congruence*).

Gomes e Salas (2001), ainda no contexto social e organizacional, explicam que a tomada de decisão deve partir de sistemas de informações em que se permitam: a formulação de objetivos; a medição do resultado; e os objetivos devem estar ligados a diferentes indicadores que reflitam a estratégia traçada para a organização. Quanto à estrutura de controle deve estar desenhada de acordo com as responsabilidades de cada gestor, compreendendo três elementos: 1) sistema de medidas; 2) sistemas de informação; 3) sistema de incentivos. As responsabilidades dos gestores podem ser medidas trabalhando-se com os conceitos de áreas de responsabilidade, centralização e descentralização de atividades e preços de transferência.

Por fim, Gomes e Sallas (2001), Chenhall (2003) e Nixon e Burns (2005) apontam que a globalização, com a conseqüente abertura de mercados podem ameaçar diversos tipos de organizações. Por conta disso, as empresas precisam adotar as melhores práticas de gestão internacional. Governança Corporativa, networks, são exemplos. Além da sofisticação, que por vezes ocorre, na estrutura organizacional da empresa, por meio da utilização de novas tecnologias, novos controles e necessidade de diferentes informações, inclusive as relacionadas à gestão de custos.

## **2.2 A Filosofia *Lean Manufacturing***

Segundo o *Lean Institute* Brasil, a filosofia *Lean Manufacturing* surgiu na Toyota no Japão pós-Segunda Guerra Mundial. Seu criador foi *Taiichi Ohno*, engenheiro da Toyota e seus precursores: *Sakichi Toyoda*, fundador do Grupo *Toyoda* em 1902; *Kiichiro Toyoda*, filho de *Sakichi Toyoda*, que encabeçou as operações de manufatura de automóveis entre 1936 e 1950 e *Eiji Toyoda*.

O *Lean Manufacturing* consiste no que se denominada de “Pensamento Enxuto”, que é uma filosofia operacional ou um sistema de negócios, uma forma de especificar valor, alinhar na melhor seqüência as ações que criam valor, realizar essas atividades sem interrupção toda vez que alguém solicita e as realiza de forma cada vez mais eficaz, ou seja, fazer cada vez mais com cada vez menos - menos esforço humano, menos equipamento, menos tempo e menos espaço - e, ao mesmo tempo, aproximar-se cada vez mais de oferecer aos clientes exatamente o que eles desejam no tempo certo. Também é uma forma de tornar o trabalho mais satisfatório, oferecendo *feedback* imediato sobre os esforços para transformar desperdício em valor. É uma forma de criar novos trabalhos em vez de simplesmente destruir empregos em nome da eficiência. Mas trabalho que efetivamente agregam valor. Eliminam-se desperdícios e não empregos.

Inicialmente o conceito era apenas aplicado na área de produção. Hoje, a filosofia pode ser aplicada em todas as áreas da empresa, tais como: de vendas a compras, de finanças a recursos humanos. Sempre priorizando onde existe maior desperdício e oferecendo maiores oportunidades de melhoria com impactos substanciais sobre o negócio.

Algumas ferramentas desenvolvidas pela Toyota, já tratadas na literatura por Ching (2006), Hansen e Mowen (2003), Horngren, Sundem e Stratton (2004), Jiambalvo (2001), Padoveze (2004), dentre outros, têm sido universalmente aplicadas como por exemplo o Just in Time, a produção puxada, lotes menores, células, nivelamento da produção, os dispositivos poka-yoke, etc. Mas muitas vezes não são integrados em um sistema e, mais problemático ainda, muitas empresas não compreendem claramente a filosofia que está por trás das ferramentas.

Nesse contexto, a filosofia Lean Manufacturing surgiu a partir de uma necessidade concreta da Toyota pós guerra, para que ela pudesse competir com as empresas americanas, muito maiores e muito mais eficientes.

### **2.3 Internacionalização de Empresas**

Nos últimos anos, as mudanças na economia, tecnologia e política refletiram, de modo marcante, no ambiente dos negócios, o que exigiu das empresas a procura de mecanismos para se tornarem, e se manterem, cada vez mais competitivas. Assim, as empresas procuraram aperfeiçoar seus processos internos e externos. A competitividade internacional, considerada uma das mais poderosas forças que afetam as empresas, acarreta mudanças significativas em sua gestão, exigindo que estas se posicionem de forma eficiente às novas condições do ambiente.

A globalização aumenta o alcance de mercado das empresas, mas também as colocam frente a frente com fortes rivais, muitas delas mais consoantes com os mercados locais. Um dos desafios para o marketing global, então, envolve a definição cuidadosa dos mercados-alvo. Os laços mais estreitos entre as nações, impulsionados por maiores fluxos de turismo, capital e comércio, e a homogeneização de gostos globais encorajam firmas a descobrir rapidamente os modos de penetrar em mercados estrangeiros (GUILHOTO, 2001).

A questão é que existem muitas barreiras para atingir o mercado exterior. Rocha (2004, p. 54-55) explica que as principais barreiras encontradas no processo de negócios entre diferentes países são: "idioma, contexto, maneiras de ser, relacionamentos, suposta imagem do Brasil na mente do país anfitrião, maneiras de fazer negócio, expectativas dos consumidores, maturidade no mercado, sistema político, sistema econômico, sistema regulatório, distância geográfica".

Outro desafio é a competição com as empresas de primeiro mundo uma vez que elas possuem mais recursos, tecnologia e conhecimento. Conforme Rocha, Silva e Carneiro (2007) o processo de internacionalização de empresas brasileiras é tardio quando comparado com o de países desenvolvidos, pois foram os primeiros a internacionalizarem as suas empresas (*first movers* ou primeiros entrantes), e com outros países emergentes (*late movers* ou entrantes tardios). Segundo os autores, o investimento direto no exterior (IED), no Brasil, ocorreu a partir de 1990. Antes, algumas empresas, nas décadas de 1960 e 1970 possuíam, de forma singular e tímida, subsidiária no exterior. As pioneiras brasileiras foram Petrobrás e Companhia Vale do Rio Doce.

As principais vantagens e desvantagens das primeiras e últimas entrantes, para Borini et al (2007, p. 158), passam pela questão de as primeiras entrantes já terem adquirido conhecimento sobre o mercado externo que atuam, além de serem empresas pertencentes a países de primeiro mundo, que geralmente utilizam tecnologias pesadas, tornando-se verdadeiras barreiras a entradas de novos empreendedores. O Brasil é considerado late mover.

Quanto às motivações para a internacionalização de empresas, Lacerda (2004) comenta que a primeira é superar barreiras tarifárias e não-tarifárias às exportações. A segunda é de ordem econômico-financeira, pois a geração de receitas em moeda forte se transforma em grande vantagem competitiva. A terceira motivação é mercadológica: o melhor modo de ser competitivo no mercado global é participando efetivamente dele. Isso significa não só exportar, mas criar frentes de produção e de serviços no exterior, instituir canais de distribuição e de divulgação de marcas.

Existem alguns modelos que explicam como ocorre a decisão estratégica da internacionalização das atividades da empresa. Um desses modelos foi desenvolvido pela Universidade Sueca de Uppsala (KRAUS, 2000), que divide em quatro estágios o processo de expansão de uma organização: a) atividades não regulares de exportação; b) exportação via representantes independentes (agentes de comércio); c) implantação de uma subsidiária de vendas no exterior; e d) construção de uma planta no exterior.

Para Urbasch (2004, p. 31-41), o processo de internacionalização se dá por diferentes etapas em diferentes opções de atuação e implementação. Essas etapas são: Exportação, Presença Comercial Local, Produção Local e Desenvolvimento Local.

E ainda, de acordo com Arruda, Goulart e Brasil (1994), as empresas nacionais têm tendência a expandir o envolvimento em exportações de forma incremental e, mesmo em se tratando de empresas com subsidiárias de produção no exterior, o desenvolvimento acontece, na maioria das vezes, a partir de resultados obtidos em exportações.

### **3 Metodologia**

Trata-se, conforme Collis e Hussey (2003, p. 73), de estudo de caso descritivo de uma organização do ramo da moda e do vestuário. Especificamente, o trabalho teve o propósito de descrever as práticas de uma empresa, a Marisol, relacionadas aos possíveis impactos no sistema de controle gerencial desta pelo fato de ela ser internacionalizada, sobretudo verificando os afastamentos e/ou as proximidades com a literatura.

Vergara (2003, p. 49) classifica o estudo de caso como um tipo de pesquisa que é circunscrito a uma ou poucas unidades (pessoa, família, produto, empresa, órgão público, outras), possuindo caráter de profundidade e detalhamento.

E, ainda, Gomes (2006, p. 18) explica que caso “é uma descrição de uma situação real do mundo dos negócios, experimentado por uma determinada organização ou pessoa, em um certo momento, envolvendo um problema, uma decisão, um desafio, ou uma oportunidade a ser considerada por alguém”.

Assim, para descrição do caso, realizaram-se entrevistas com o pessoal da área de estratégia da empresa.

Por último, vale frisar que esse estudo está delimitado ao caso de uma empresa do ramo da moda e do vestuário. Portanto, os resultados que serão discutidos não podem ser generalizados, e podem não representar a realidade de outras empresas do mesmo setor. Contudo, os estudos de casos possibilitam a criação de hipóteses que poderão ser testadas em pesquisas futuras.

### **4 O Caso MARISOL**

Em 22 de maio de 1964, nascia em Jaraguá do Sul, Santa Catarina, uma pequena confecção de chapéus de praia, com a razão social de Belmiro Zonta & Cia Ltda, pelas mãos de seu fundador Pedro Donini. Depois, a empresa passou a industrializar artigos em malha de algodão, definindo o rumo de seu crescimento. A atual razão social é decorrente da aglutinação das palavras: “mar” e “sol”, daí Marisol S.A.

Uma das maiores empresas do setor do vestuário do Brasil e líder no segmento de confecção infantil. A moda para crianças, segundo a Associação Brasileira da Indústria Têxtil – ABIT, representa pouco mais de 20% do mercado de roupas no Brasil – 18% com a moda infantil e 5% com a moda bebê. O segmento produz mais de 900 milhões de peças por ano e vem crescendo em faturamento a cada ano, só no Brasil são mais de 38 milhões de crianças. Assim, as crianças, de hoje costumam ter e expressar suas preferências, influenciando a compra de tudo relacionado a seu consumo – moda, comida, brinquedos, passeios, dentre outros.

A ABIT ainda informa que com a estabilidade econômica, vários segmentos da população que não tinham acesso à compra de novidades em moda infantil se renderam aos encantos produzidos especialmente para as crianças. Grandes confecções nacionais têm suas marcas voltadas para o segmento de roupa infantil – Lilica Repilica, da Marisol e PUC e Hering Kids, da Hering, são alguns dos exemplos. Outras confecções de moda infantil conhecidas incluem a Bicho Comeu e a Green. Centenas de outras confecções espalhadas pelo país também se dedicam à roupa infantil, criando tendências e gerando empregos.



A Marisol está empenhada em tornar-se reconhecida como Gestora de Marcas e Canais de distribuição no segmento de vestuário. Desde 2000, a empresa abandonou gradativamente seu posto de destaque entre as quatro maiores malharias do Brasil e começou a investir na gestão de marcas e nos canais de distribuição, passando para o ramo da moda e do vestuário.

A opção foi uma escolha estratégica da Marisol para garantir sustentabilidade e longevidade à empresa. A projeção da empresa no setor pode ser conferida por meio do reconhecimento das marcas Marisol, Lilica Ripilica, Tigor T. Tigre e Pakalolo, e também das Redes de franquias Lilica & Tigor e Rosa Chá, e da Rede de Valor One Store. Os produtos e serviços da empresa podem ser conferidos nos mais de 15 mil pontos de vendas multimarcas e 164 franquias em 94 cidades brasileiras.

A Marisol possui 5.470 colaboradores em três parques fabris, Santa Catarina (Jaraguá do Sul, Benedito Novo, Schroeder), Ceará (Pacatuba) e Rio Grande do Sul (Novo Hamburgo), onde são produzidas roupas, calçados, meias e acessórios. A constituição da Marisol Nordeste, em 1998, marcou o início da meta de exportar para os Estados Unidos e países do MERCOSUL. A localização foi determinada pela logística.

#### **4.1 O Controle Gerencial da Empresa**

Os novos objetivos da Marisol levaram a empresa a readequar sua missão, que atualmente consiste em alcançar o status de reconhecida “Gestora de Marcas e de Canais de Distribuição, no segmento de Vestuário”. Nesse contexto, a empresa passou recentemente por um conjunto de medidas estruturantes e ações racionalizadoras necessárias ao restabelecimento da competitividade da empresa, afetada por fatores internos e externos. O fechamento de duas fábricas em Santa Catarina e demissão de 800 funcionários entre junho e julho de 2007 deram início ao processo de reestruturação da empresa, que vem sofrendo com a valorização do real nas exportações, hoje o dólar está equivalendo aproximadamente R\$ 1,60, e com a concorrência mais acirrada dos importados no mercado nacional.

Buscando maior fluidez na produção, simplificação dos controles internos, redução dos volumes dos produtos em processo e do tempo entre o pedido e a entrega do produto final, foi implantado o método *Lean Manufacturing*, uma produção enxuta, originária da Toyota. Foram criadas duas áreas de negócios, sendo que uma contempla as marcas de maior valor agregado, Lilica Ripilica, Tigor T. Tigre e Rosa Chá, e a outra as marcas mais suscetíveis a preço, Marisol e Pakalolo. Também foi realizada a redistribuição da produção entre as unidades de Santa Catarina e Ceará e a centralização da produção de calçados em uma só unidade no Rio Grande do Sul.

A filosofia de trabalho da organização é centrada no processo decisório participativo, implantado há 15 anos na cultura da empresa, mediante a adoção de instrumentos de gestão participativa, que incluem: Comitês Operacionais; Núcleos de Análise de Valor; Controle de Qualidade Total -TCQ; Círculos de Controle de Qualidade - CCQ; Gerenciamento pelas Diretrizes; Gerenciamento da Rotina; Segurança, Organização e Limpeza - SOL.

Os colaboradores da Marisol influenciam o dia-a-dia da empresa, que acredita que são as pessoas que fazem a diferença e de que quanto maior for o envolvimento dos profissionais nas decisões corporativas, maior será o engajamento para a realização dos

objetivos da companhia. Como resultado desta postura, investe continuamente no desenvolvimento de seus colaboradores, através de treinamento no local de trabalho, formação básica de adultos, cursos de aperfeiçoamento profissional e concessão de bolsas de estudo.

#### **4.2 O Processo de Internacionalização da Marisol**

Após a criação da Marisol Nordeste, em 1998, onde se deu o início da primeira etapa do processo de internacionalização, a empresa decidiu abrir ainda mais o mercado para os seus produtos, passando para a segunda etapa desse processo, que foi a de presença comercial local, em 2005, com a inauguração, na Itália, da Marisol Europa, a primeira subsidiária da empresa, no exterior, que atua na Europa e no Oriente.

Estrategicamente localizado, o centro de distribuição do grupo Marisol, foi criado para dar início à abertura das primeiras franquias na Itália e na Espanha. No mesmo ano, abriu no México a Marisol México com o mesmo intuito. A companhia trata de forma diferenciada suas marcas quando se fala em internacionalização. O objetivo é exportar todas e abrir presença local em algumas.

O fortalecimento do nome da empresa no exterior, nesse momento, foi à estratégia definida pela empresa para competir com os produtores locais e virar referência em moda infantil, através da marca Lilica Ripilica.

A empresa dedica-se ao trabalho de solidificação da sua presença no mercado externo. Por isso, tenta aprimorar suas coleções às tendências européias e adequar os seus produtos aos padrões e realidades de cada país.

Em setembro de 2006, quebrou mais uma barreira, inaugurando uma boutique no maior centro de moda do mundo, Milão – Itália. É lá que um grupo de estilistas italianos faz a adaptação dos produtos brasileiros para o mercado europeu que exige, por exemplo, tecidos diferentes, por causa do clima. No caso da América Latina, os produtos não sofrem alterações.

Os produtos comercializados no exterior são produzidos no Brasil. O centro de distribuição Marisol México sediada em Guadalajara tem o objetivo de prospectar oportunidades de negócios, estabelecer canais de distribuição e coordenar as operações de recebimento e distribuição dos produtos das empresas Marisol naquele mercado.

A empresa adotou um sistema de gestão semelhante ao brasileiro e, inclusive, levou uma equipe de representantes comerciais do Brasil para o México. Já a Marisol Europa, localizada em Gallarate, província de Varese, Itália, tem como meta estabelecer canais de distribuição, agenciar vendas, comercializar e distribuir os produtos das empresas Marisol na Europa e no Oriente Médio. Para a Marisol Europa, foram contratados profissionais com experiência no mercado europeu, para administrar o início das operações.

Portugal foi o país escolhido para a inauguração da primeira loja Lilica Ripilica no exterior. A estrutura básica do modelo brasileiro de controle de gestão foi mantida, no que tange à formalização deste.

#### **5 Considerações Finais**

A inserção internacional da Marisol iniciou-se através da exportação para países com culturais de moda similares. Só após a consolidação das marcas, quando ela já havia obtido conhecimento do mercado, é que a empresa aventurou-se com a instalação de subsidiárias no exterior, cuja prática se aproxima do relatado pela literatura (Arruda, Goulart e Brasil, 1994; Kraus, 2000; Lacerda, 2004; Urbalsch, 2004).

A empresa já se encontra no segundo estágio do processo de internacionalização, que é o de presença local, que se deu com a abertura de subsidiárias no México, Itália e Portugal. Possivelmente, o estágio de produção local internacional pode não ocorrer em face de os custos, por exemplo, de mão-de-obra serem mais vantajosos no Brasil.

Quanto ao impacto da internacionalização nos sistemas de controle gerencial, observou-se que ocorreu sofisticação. Agora, a empresa busca fluidez na produção, simplifica os controles internos, reduz os volumes dos produtos em processo e do tempo entre o pedido e a entrega do produto final, implantou o método *Lean Manufacturing*, visando obter produção enxuta, modelo originário da Toyota.

A filosofia de trabalho está alicerçada no processo decisório participativo, passaram a adotar instrumentos de gestão participativa, que incluem: Comitês Operacionais; Núcleos de Análise de Valor; Controle de Qualidade Total -TCQ; Círculos de Controle de Qualidade -CCQ; Gerenciamento pelas Diretrizes; Gerenciamento da Rotina; Segurança, Organização e Limpeza – SOL.

A empresa tem investido, continuamente, em treinamento no local de trabalho, formação básica de adultos, cursos de aperfeiçoamento profissional e concessão de bolsas de estudo, dentre outras políticas de benefícios.

Os resultados obtidos por meio do estudo de caso não podem ser generalizados, ficam restritos aos mesmos. Entretanto, outros estudos de casos e pesquisas qualitativas devem ser realizados para proporcionar outros entendimentos sobre o fenômeno da internacionalização de empresas, sobretudo quanto ao impacto no processo de gestão de custos.

Por isso, futuros estudos podem revelar estas e outras questões sobre o fenômeno relacionadas ao contexto do objeto deste estudo. Por exemplo, esta pesquisa não tratou dos impactos no sistema de controle gerencial pela contratação de profissionais estrangeiros para administrar o início das operações na Marisol Europa, diferentemente do procedimento adotado na Marisol México. Nesse contexto, futuras pesquisas poderão responder:

- a) Há relação significativa entre os trabalhadores globais brasileiros e europeus?
- b) Quais seriam as diferenças entre as culturas organizacionais da Marisol nos diferentes países em que ela possui subsidiárias?
- c) Quais foram os impactos ocorridos no processo de gestão de custos de empresas internacionalizadas, em especial quando for o caso de abertura de fábrica em outro país?

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo, Atlas, 2002.
- ARRUDA, Carlos Alberto; GOULART, Linda; BRASIL, Haroldo Vinagre. **Estratégias de Internacionalização: Competitividade e Incrementalismo**. XVIII Encontro Anual da ANPAD, 1994, Curitiba.
- Associação Brasileira da Indústria Têxtil (**ABIT**). Disponível em: <http://www.abit.org.br/site>. Acesso em jun.2008.
- BORINI, Felipe Mendes. et. al. First Movers X Late Movers: estudo de casos da indústria de cimentos. In: FLEURY, Afonso; FLEURY, Maria Tereza Leme (Org). **Internacionalização e os Países Emergentes**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CARVALHO, E. G. (2005) **Uma contribuição para o debate sobre a globalização da indústria automobilística internacional**. Economia e Sociedade, Campinas, v. 14, n. 2, p. 287-317, jul./dez. 2005.
- CHENHALL, Robert H. (2003). **Management Control Systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future**. Accounting, Organizations and Society, 28, 127-168.
- CHING, H. Y.. **Contabilidade Gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- FLAMHOLTZ, Eric G. **Effective Organizational Control: A Framework, Applications, and Implications**. *European Management Journal*, (1996) vol. 14, n.º 06, p. 596-611.
- FLAMHOLTZ, Eric G.; TSUI, Anne S. **Toward in integrative framework of organizational control**. *Accounting Organizational and Society*, (1985) vol. 10, n.º 01, p. 35-50.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: Uma abordagem Contextual e Organizacional**, textos e casos. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2001.
- GUILHOTO, Lúcia de Fátima Martins. **A influência do país na percepção do consumidor sobre a qualidade dos produtos**. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo: 2001.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M. M.. **Gestão de Custo: Contabilidade e Controle**. 1 ed. São Paulo: Ed. Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HOFSTEDE, Geert. **Management Control of Public and Not-for-Profit Activities**. *Accounting Organizational and Society*, (1981) vol. 6, n.º 03, p. 193-211.

\_\_\_\_\_. **The Poverty of Management Control System.** The Academy of Management Review, (1978), p. 450.

HORNGREN, C. T., SUNDEM, G.L., STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial.** 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, J.. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro. LTC, 2001.

KRAUS, Pedro Guilherme. **Modelo de Internacionalização de Empresas Produtoras Exportadoras Brasileiras.** Florianópolis, 2000. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2000.

LACERDA, Antônio Corrêa de. **Globalização e Investimento Estrangeiro no Brasil.** São Paulo: Saraiva, 2004.

**Lean Institute Brasil.** Disponível em <http://www.lean.org.br>. Acesso em jul.08

**Moda Infantil.com.** Disponível em: <http://www.moda-infantil.com>. Acesso em jun.2008.

NIXON, William A. J.; BURNS, John. Management control in the 21st century. **Management Accounting Research**, jan.mar2005.

PADOVEZE, C.L.. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura e Aplicação.** São Paulo: Thomson, 2004.

ROCHA, Angela da. O constructo da distância psicológica: componentes, mediadores e assimetria. . In: Hemais, Carlos A. (Org.). O Desafio dos mercados externos: Teoria e **Prática na internacionalização da firma.** v. 1. Rio de Janeiro: Mauad, 2004.

ROCHA, Angela da; SILVA, Jorge Ferreira da; CARNEIRO, Jorge. Expansão internacional das empresas brasileiras: expansão e síntese. In: FLEURY, Afonso; FLEURY, Maria Tereza Leme (Org). **Internacionalização e os Países Emergentes.** São Paulo: Atlas, 2007.

URBASCH, Gerhard. **A Globalização Brasileira: A conquista dos mercados mundiais por empresas nacionais.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 2003.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTÃO AMBIENTAL: UMA PROPOSTA PARA A EVIDENCIAÇÃO  
DO RESULTADO SOCIAL E AMBIENTAL A PARTIR DA  
EXPERIÊNCIA DO DAEP -DEPARTAMENTO AUTÔNOMO DE ÁGUA  
E ESGOTO DE PENÁPOLIS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**José Luiz Pereira Braz**

Mestre pela FECAP e Professor da FUNEPE/Penápolis/SP

**Vilma Geni Slomski**

Doutora em Educação pela FEUSP e Pós-doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, Professora e Pesquisadora do Programa de mestrado em Ciências Contábeis da FECAP/SP

**Valmor Slomski**

Doutor pela FEA/USP, Professor e Pesquisador do Departamento de Contabilidade e Atuaria EAC/FEA/USP

**Evandir Megliorini**

Doutor pela FEA/USP, Professor e Pesquisador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP/SP

**Adriana Maria Procópio de Araujo**

Professora doutora e Livre-docente do Departamento de Contabilidade - FEA/RP - USP

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTÃO AMBIENTAL: UMA PROPOSTA PARA A EVIDENCIAÇÃO DO RESULTADO  
SOCIAL E AMBIENTAL A PARTIR DA EXPERIÊNCIA DO DAEP -DEPARTAMENTO  
AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO DE PENÁPOLIS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A busca por metodologias capazes de evidenciar contabilmente o resultado social e ambiental das organizações em vista das práticas de gestão envolvendo o meio ambiente, tem sido constante pelos profissionais e pesquisadores da Ciência Contábil. Este trabalho objetivou conhecer, registrar e mensurar as práticas de gestão ambiental do DAEP – Departamento Autônomo de Água e Esgoto - para com a CORPE – Cooperativa dos Recicladores de Penápolis/SP, procurando gerar informações contábeis capazes de evidenciar o desempenho social e ambiental desta autarquia municipal. Para tanto, foi realizado um estudo descritivo-quantitativo de caráter documental. Verificou-se que o desempenho social da instituição se dá em função da criação da cooperativa de recicladores, resultando na formalização do trabalho e na adequação das condições de saúde de homens, mulheres e crianças que sobreviviam do aterro sanitário. O desempenho ambiental acontece por meio da reciclagem de resíduos sólidos urbanos, que resulta na redução da utilização do espaço físico e no aumento da vida útil do aterro. Em 2007 a área do aterro sanitário economizada foi correspondente a 435,86 m<sup>2</sup>. Há também redução de materiais descartados no meio ambiente e da extração de matéria-prima da natureza. As atividades ambientais, no período de 2007, geraram ao DAEP uma receita equivalente a R\$ 218.790,51. Conclui-se, assim, que a evidenciação contábil do desempenho social e ambiental pode contribuir com informações que atendem tanto os diversos usuários da Contabilidade como a organização, que poderá visualizar o alcance de sua política e objetivos ambientais e, deste modo, tomar decisões diante de sua responsabilidade social.

**Palavras-chave:** Externalidade Positiva e Negativa. Gestão Ambiental. Desempenho Social e Ambiental. Informações Contábeis. Responsabilidade Social.

## 1 Introdução

Por muito tempo, os meios utilizados pelo sistema produtivo, principalmente a partir da Revolução Industrial no século XVIII, mostravam-se, em muitos casos, danosos ao meio ambiente e o cuidado com as causas sociais e ambientais não fazia parte das preocupações das organizações e autoridades governamentais, em uma situação que pode ser caracterizada como; os meios justificando os fins. Entretanto, com a passagem do tempo, essa postura revelou-se equivocada, pois, o surgimento de uma consciência ambiental em nível mundial com a adoção de conceitos como desenvolvimento sustentável, educação ambiental, responsabilidade social e ambiental - vem chamando a atenção do cidadão comum, empresários e governantes.

A Contabilidade como responsável pela comunicação entre a empresa e a sociedade, não deve ficar presa à divulgação de demonstrações eminentemente financeiras, despreocupada com estas mudanças. Deve ela inserir em seus relatórios, informações que evidenciem as medidas adotadas e os resultados alcançados com as ações sociais e no processo de proteção e preservação do meio ambiente, conseqüências de uma gestão ambiental.

Dentre as práticas de gestão ambiental de grande relevância, tem-se a reciclagem de materiais a qual oferece a oportunidade para a diminuição da poluição de resíduos sólidos no planeta. Os processos de reciclagem, além de preservarem o meio ambiente, geram riquezas e empregos para famílias de baixa renda, por meio de cooperativas de trabalho ou de trabalho individual. As cooperativas de catadores de papel e alumínio vem se tornando uma realidade nos centros urbanos do Brasil.

Diante deste cenário, dois fatores motivaram a realização desta pesquisa. O primeiro refere-se a disponibilidade de um referencial teórico voltado às questões ambientais do ponto de vista de suas externalidades, e, a possibilidade de aplicação destes na Contabilidade o que propicia a oportunidade para gerar informação que evidencie os efeitos decorrentes das práticas de gestão ambiental. O segundo é decorrente da disponibilização de dados relacionados à coleta de lixo urbano e outras atividades desenvolvidas pela autarquia municipal DAEP (Departamento Autônomo de Água e Esgoto de Penápolis) que, direta ou indiretamente impactam o meio ambiente. Subordina-se a esta autarquia, a CORPE (Cooperativa dos Recicladores de Penápolis), cuja criação foi idealizada a fim de solucionar diversos problemas relacionados ao aterro sanitário e à ação clandestina de catadores de lixo que freqüentavam o local.

Desse modo, tem-se a oportunidade de identificar e mensurar os eventos relacionados à prática de reciclagem pela cooperativa de catadores que poderia ser evidenciado nos demonstrativos contábeis da autarquia municipal. Nesta direção, formulou-se a seguinte questão que embasa a presente pesquisa: **Qual é o resultado social e ambiental das ações decorrentes das atividades do DAEP relacionadas à CORPE?**

Em vista desta problemática elaborou-se como objetivo conhecer, registrar e mensurar as práticas de gestão ambiental do DAEP – Departamento Autônomo de Água e Esgoto - para com a CORPE – Cooperativa dos Recicladores de Penápolis/SP, procurando gerar informações contábeis capazes de evidenciar o desempenho social e ambiental desta autarquia municipal.

Espera-se que este estudo contribua para fomentar estudos e pesquisas voltados para a mensuração e evidenciação dos resultados sociais e ambientais decorrentes das



ações com o meio ambiente, bem como para provocar discussões que envolvam questões ligadas a meios e formas de evidenciação não somente econômica e financeira, onde a contabilidade possa ir além das práticas usuais atendendo às exigências dos seus usuários tornando clara a responsabilidade social e ambiental das organizações.

## **2 Fundamentação teórica**

A evidenciação contábil refere-se às informações que a empresa torna disponível através das demonstrações e relatórios contábeis, sendo o objetivo da evidenciação contábil divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades tanto aos usuários internos como aos parceiros sociais, os *stakeholder*, etc. Isto significa que a evidenciação Contábil deve ir além da informação econômico-financeira. Neste estudo serão tomadas as práticas de gestão ambiental com vistas à elaboração de um instrumento capaz de divulgar informações contábeis referentes aos resultados sociais e ambientais, indo além das práticas usuais de evidenciação somente econômica e financeira onde a contabilidade possa atender às exigências dos seus usuários tornando clara a responsabilidade social e ambiental da organização.

### **2.1 Divulgação de Informações Ambientais**

As informações fornecidas pelos demonstrativos contábeis, nos primórdios da Contabilidade, tinham como propósito, basicamente, o atendimento aos proprietários e instituições financeiras para análise de concessão de créditos. No final do século XIX e início do século XX, com a expansão das empresas industriais, comerciais e financeiras, emergem novos interessados pelas peças contábeis, entre eles, os gestores, clientes, investidores e agentes fiscais, cada qual com necessidades diferentes.

Diante das necessidades informativas reivindicadas pelos usuários e na busca pelo demonstrativo ideal, a Ciência Contábil têm evoluído ao longo do tempo, sendo capaz de dar foco em diversos aspectos, tais como: Contabilidade Comercial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Contabilidade Agrícola, Contabilidade Social, Contabilidade Ambiental entre outras.

A partir deste contexto, a Contabilidade como ciência social, vem procurando se adaptar para atender às necessidades de seus usuários nas mais diversas situações e, não poderia ser diferente, quando necessita evidenciar qualitativa e quantitativamente os fatos econômicos ligados à empresa e os impactos provocados por esta ao meio ambiente. Nesse sentido, Tinoco e Kraemer (2008, p. 27) consideram que “Ao longo do tempo, tem havido alterações quanto às informações que os usuários requerem, bem como aos diversos tipos de usuários que têm usado a Contabilidade como apoio a suas decisões.”

Entre as informações requeridas pelos usuários, encontram-se aquelas que dizem respeito ao desempenho das empresas nos âmbitos social e ambiental. Sobre este aspecto, Ribeiro (2006, p. 43), considera que as entidades ao demonstrarem suas ações ambientais, estão também demonstrando sua preocupação com a responsabilidade social.

Ao atender a essa nova demanda, a entidade consolida sua dimensão social, à medida que coopera com a identificação dos componentes adicionais ao meio ambiente, ou passíveis de sê-lo, além, é claro, de evidenciar os benefícios que promove, os quais refletem sua preocupação com a qualidade e o cumprimento das normas legais.

Desta forma, os documentos contábeis devem conter elementos que atendam aos usuários mais exigentes, sendo que “algumas informações úteis devem ser proporcionadas por demonstrações financeiras, e outras só podem ser fornecidas por outros veículos de divulgação” (HENDRIKSEN & BREDA, 2007).

Em uma perspectiva econômica, as atitudes ambientais geram a idéia de aumento de custos do processo produtivo, com conseqüente impacto no resultado das empresas. Contrariamente a este aspecto, Donaire (1999) considera que

[...] algumas empresas, porém, têm demonstrado que é possível ganhar dinheiro e proteger o meio ambiente mesmo não sendo uma organização que atua no chamado 'mercado verde', desde que as empresas possuam certa dose de criatividade e condições internas que possam transformar as restrições e ameaças ambientais em oportunidades de negócios.

Entretanto, atitudes ambientais são frutos de atitudes de grupos sociais intervenientes nas organizações ou mesmo, têm origem em obrigatoriedade legal. Nesse sentido, é oportuna a observação de Bose (2008, p. 57), que milhares de locais nos Estados Unidos da América foram contaminados pelas indústrias e, obrigados pela *Environmental Protection Agency* – EPA, a Agência de Proteção Ambiental naquele país, a limpar estes locais, cujo procedimento é freqüentemente caro. Conforme Bose (2008), muitas companhias mudaram o modo de fazer as coisas, pressionadas também pela opinião dos consumidores norte-americanos. Algumas empresas tiveram que aprender a reciclar, a reduzir o desperdício na produção e a redução da poluição do ar, da água e da terra e, o mais importante é que os produtos perigosos estão sendo encaminhados para locais adequados em sua destinação final.

Isto significa dizer que as mudanças que estão ocorrendo, e, portanto, as alterações nas estruturas e valores da sociedade, conduzem a elaboração e aplicação de leis no sentido da preservação do meio ambiente e sustentabilidade do planeta.

Vê-se, portanto, que a insustentabilidade do modelo de produção despreocupado com as questões ambientais, provocou uma tomada de consciência e a reação de dois agentes essenciais do mercado: o poder público e o consumidor.

Tinoco e Kraemer (2008, p. 53), corroboram com esta idéia afirmando que: “nessa década, cresceram as pressões da opinião pública e dos órgãos de regulamentação, para que as empresas divulgassem, através de relatórios, informações sobre seu desempenho ambiental”.

Pode-se afirmar, neste sentido, que as legislações e penalidades contribuem para a geração de uma consciência planetária e para a adoção de medidas pelas empresas, que freqüentemente, vão além do que lhes é exigido pelos órgãos reguladores (DONAIRE, 1999).

## **2.2 As Externalidades: Positivas e Negativas**

O desafio da Contabilidade Ambiental está, principalmente, na identificação e mensuração de eventos que possam afetar tanto os resultados da entidade quanto ao meio ambiente, incluindo aí, as pessoas que ali vivem. Os gastos que as empresas realizam, tanto

para evitar que seus resíduos industriais possam afetar o meio ambiente quanto sanar um dano ambiental ocasionado por suas atividades ou ainda o pagamento de multas impostas por órgãos de fiscalização ambiental, são facilmente identificáveis, mensuráveis e classificados nos lançamentos contábeis.

Para Hendriksen e Breda (2007, p. 26) a moderna teoria da contabilidade reconhece que a informação é um bem público com muitas das mesmas características de externalidades.

O meio ambiente físico, do ponto de vista econômico, pode ser considerado como uma matéria-prima ou como um bem em si mesmo. Neste sentido, pode-se pensar nas árvores como recurso natural utilizada para a produção de móveis ou outro produto qualquer; no petróleo para a produção de gasolina e outros derivados, etc. Desse modo, pode-se considerar que o custo contábil dos produtos oriundos destas matérias-primas não reflete os efeitos negativos decorrentes de sua utilização nem a degradação ocasionada ao meio ambiente para poder extraí-las. Estas condições podem não ser tão facilmente identificadas, mensuradas ou previstas.

Porém, tais condições têm o potencial de afetar a terceiros e não devem ser ignoradas. A essas ações praticadas por empresas ou entidades que afetam terceiros, são descritas pelos economistas como externalidades. “As externalidades são ações de uns que afetam outros” (SLOMSKI, 2005, p. 37). O desafio mais recente da Ciência Contábil é exprimir em seus demonstrativos os efeitos dessas externalidades. Lima e Viegas (2002, p. 47) consideram que “A primeira dificuldade para o reconhecimento das externalidades ecológicas na Contabilidade é entender seus reflexos na empresa.”

Uma das ciências que ajudam a Contabilidade a explicar as externalidades dos fenômenos empresariais de produção e consumo que não se refletem diretamente no mercado, é a microeconomia. De acordo com Samuelson e Nordhaus (1993, p. 361), “[...] uma externalidade é uma influência do comportamento de um agente econômico no bem-estar de um outro agente econômico sem que essa influência seja refletida nas transações monetárias ou de mercado”.

Na mesma linha de pensamento, Pindyck e Rubinfeld (1994, p. 881), dizem que

Uma externalidade ocorre quando um produtor ou consumidor influencia as atividades de produção ou de consumo de outros de uma maneira que não esteja diretamente refletida no mercado. As externalidades ocasionam desvios de eficiência de mercado porque inibem a possibilidade de os seus preços refletirem de modo exato informações relativas à quantidade que deverá ser produzida e consumida.

Assim, quando a produção ou o consumo causa custos ou benefícios involuntários a terceiros, ocorre uma externalidade. Portanto, ocorre um efeito externo quando as ações de um agente econômico, chamado aqui de agente A, afetam, mediante mecanismos diferentes os preços de mercado, as decisões ou o bem estar de outro agente, chamado aqui de B. Isto acontece sempre e quando A não atua deliberadamente para influir sobre esse bem estar de B. O fato de uma ação de A afetar as decisões ou o bem estar de B, implica na alteração das funções de utilidade ou produção.

Em função de como se manifesta este efeito, Pindyck e Rubinfeld (1994, p. 844) distinguem dois tipos de externalidades: externalidades negativas e externalidades positivas. Existem externalidades *negativas* – isto é, quando a ação de uma das partes impõe custos sobre a outra – e externalidades *positivas* – isto é, quando a ação de uma das partes beneficia a outra. Para estes autores, ocorrem as externalidades negativas quando uma empresa provoca, por exemplo, um dano ambiental em um rio, despejando seus efluentes naquele e, prejudicando a prática da pesca por pescadores que dependem desta atividade para sua sobrevivência.

Na Figura 1 observa-se que a empresa gera externalidade negativa quando opta por não tratar/excluir dos custos de produção ou custos de tratamento dos resíduos industriais. Contudo, não significa que quando ela assim o fizer, esteja produzindo uma externalidade positiva; isto é apenas parte de sua responsabilidade social e ambiental. A empresa produzirá externalidade positiva quando, como diz Slomski (2005, p. 38), praticar algo que afete positivamente o bem-estar de outrem sem repassar os custos desse benefício.

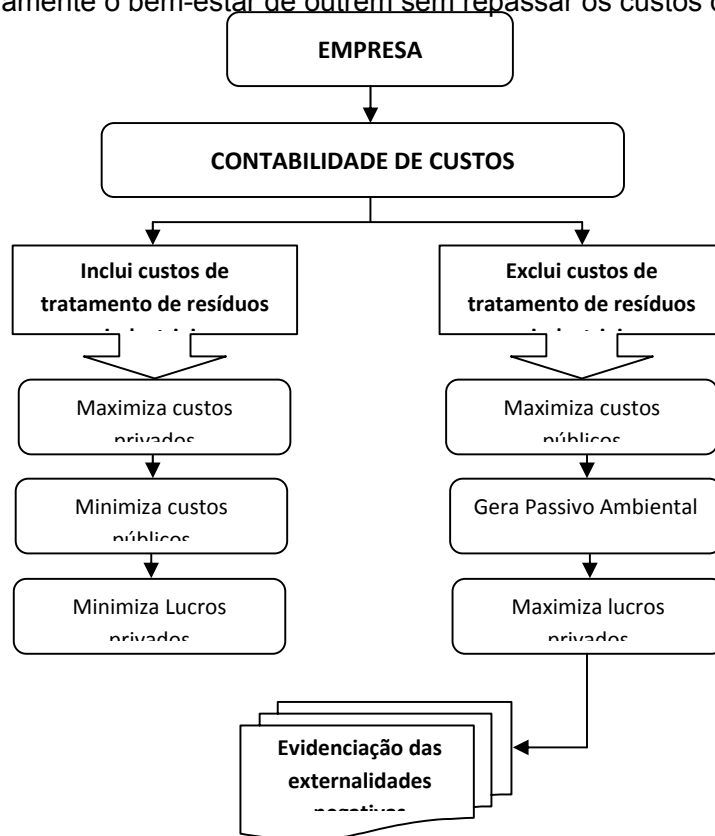


FIGURA 1 – Conseqüências de práticas de gestão ambiental no curto prazo- Fonte: Do autor.

Embora, o exemplo cima evidencie situações de externalidades, nem sempre a contaminação ambiental implica em uma externalidade negativa ou custo externo. Isto pode ocorrer, por exemplo, se o agente A produzir poluição (externalidade negativa) para o agente B, porém lhe compensa adequadamente, então esta poluição não é considerada uma externalidade; o que se está produzindo é uma internalização das externalidades.

No entanto, deve-se observar que será pouco provável que alguma empresa evidencie de forma espontânea, dado que, a externalidade negativa é sinônimo de passivo

ambiental e que pode ser tipificado como crime ambiental passível de aplicação de multas e detenções dos dirigentes empresariais.

Estudo realizada por Siqueira et al. (2008, p. 25) sobre a evidenciação da responsabilidade social demonstra que ‘empresas nacionais e internacionais tendem a valorizar a divulgação dos aspectos positivos em detrimento dos negativos’. De acordo com Siqueira (2008) estudos anteriores realizados por Guthrie e Parker (1990); Deegan e Gordon (1996); Hackston e Milne (1996) demonstram este comportamento em empresas brasileiras. O autor comenta que estes estudos apresentam resultados de pesquisas brasileiros os quais apontam a existência de problemas nos balanços sociais publicados pelas empresas. “[...] muitas informações relevantes foram omitidas de todos os relatórios analisados, nenhuma informação que pudesse denegrir a imagem da empresa foi apresentada e não há informações sobre passivos ambientais”.

As empresas que não adotam práticas de minimização ou prevenção de poluição geram, de uma forma ou de outra, um passivo ambiental que, mesmo que não seja reconhecido contabilmente, poderá no futuro ser cobrada por suas ações negligentes.

A esquematização representada na Figura 1 procura ilustrar as conseqüências da escolha de adoção ou não de práticas de gestão ambiental pelas empresas que, de alguma forma, direta ou indiretamente, causam algum tipo de impacto ao meio ambiente, através de suas atividades operacionais.

Para Samuelson e Nordhaus (1993, p. 362), as externalidades positivas mais importantes são aquelas associadas ao desenvolvimento do conhecimento. “As invenções e as descobertas ao longo dos tempos – desde a roda e o fogo ao computador pessoal e à supercondutividade – beneficiaram inevitavelmente os consumidores muitas vezes mais do que os seus inventores”.

Há também, ineficiência econômica na externalidade positiva, segundo Andrade (2004, p. 32) quando os agentes econômicos não sentem os benefícios totais de suas ações e acabam não se engajando tanto nelas quanto se poderia esperar do ponto de vista social. Simplificando, Slomski (2005, p. 38) afirma: “Externalidade positiva é todo ato praticado por alguém que afeta positivamente o bem-estar de outros, sem que haja qualquer custo para os mesmos.”

Portanto, quando o benefício social é igual ou maior ao benefício privado, existe uma externalidade positiva.

### 3 Metodologia

Tendo em vista que o objetivo desta pesquisa foi o de registrar e mensurar as práticas de gestão de ambiental, e, assim, gerar informações contábeis que evidenciem o desempenho social e ambiental da entidade pesquisada, o tipo de pesquisa mais indicado para esta pesquisa é a pesquisa **descritiva de caráter documental**. A pesquisa descritiva, segundo Gil (2007) objetiva primordialmente a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Assim, o **método mais apropriado** para a coleta de dados foi o quantitativo, que acordo com Boudon (1989, p. 24), “as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro”, é essa comparabilidade das informações que permitiu a análise quantitativa dos dados.

A pesquisa **delimitou-se** ao *DAEP-Departamento Autônomo de Água e Esgoto de Penápolis* e à *CORPE-Cooperativa dos Recicladores de Penápolis*. O *DAEP - Departamento Autônomo de Água e Esgoto de Penápolis* - é uma autarquia do poder público municipal, responsável pela captação, tratamento e distribuição de água, captação e tratamento do esgoto e lixo e limpeza das vias públicas, além de diversos outros serviços complementares, tais como, limpeza de caixas d'água, controle de vetores, aferição de hidrômetros, viveiro de mudas etc. Serão analisados os documentos mantidos nos arquivos da contabilidade das entidades pesquisadas, e colocados à disposição pelo Presidente e pelo profissional Contábil e do Departamento de Custos do DAEP e cooperados da CORPE-Cooperativa dos Recicladores de Penápolis.

A CORPE é uma cooperativa de trabalho dos Recicladores de Lixo de Penápolis, foi idealizada e implantada pelo DAEP a fim de solucionar diversos problemas relacionados ao aterro sanitário e á ação clandestina de catadores de lixo que freqüentavam o local. O objetivo maior da criação da cooperativa foi o de resolver o problema social das 35 pessoas e suas famílias que viviam catando lixo do Aterro Sanitário para sua sobrevivência e oferecer-lhes condições dignas de trabalho.

A **técnica de coleta** de dados foi a análise documental. A análise documental tem como base instrumental os materiais impressos fundamentalmente para fins de leitura. Este tipo de pesquisa tem como fonte materiais que não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (Gil, 2007).

Os documentos a seguir, mantidos nos arquivos da Contabilidade e do Departamento de Custos do DAEP, foram disponibilizados pelo DAEP e CORPE: a) Planilha de Custos do Aterro Sanitário – Resíduos Sólidos, Relatório Movimentação de Veículos, fornecida pelo Departamento de Custos do DAEP; b) Planilha Acompanhamento de Materiais Vendidos pela CORPE – 2007, fornecido pelo Setor Administrativo da cooperativa.

Estas fontes possibilitaram a realização de cálculos para mensuração e valoração da área economizada do aterro sanitário, mensuração e valoração da mão-de-obra do operador da máquina do aterro sanitário, mensuração e valoração de operação da máquina do aterro sanitário para, por fim, concluir com a elaboração do Demonstrativo Social e Ambiental do DAEP/CORPE – 2007.

O aspecto social foi obtido mediante extração de dados dos documentos apresentados pelo DAEP e pela CORPE. O desempenho ambiental foi obtido mediante cálculos tomando-se como base as quantidades de área, horas de trabalho do operador e da máquina do aterro, necessários para compactar 1 ton. de lixo. Encontradas as quantidades, procedeu-se o cálculo por regra de três com os valores unitários coletados através do Instrumento de Coleta de Dados para se encontrar os valores economizados com estes três elementos: área, mão-de-obra e operação da máquina do aterro sanitário.

Com o objetivo de revelar os efeitos ambientais das práticas de gestão do DAEP com a CORPE, foram elaborados objetivos e coletado os dados dos seguintes documentos:

- a) **valor do m<sup>2</sup> do aterro sanitário:** o valor de R\$ 2,00 o m<sup>2</sup>. Este dado foi junto a profissional responsável pelo Departamento de Custos do DAEP, por meio de correspondência eletrônica (e-mail);

- b) **m<sup>2</sup> de área do aterro necessários para acomodar 1 ton.** Esta informação foi obtida junto a profissional responsável pelo Departamento de Custos do DAEP, por meio de correspondência eletrônica (e-mail).
- c) **horas/máquina necessárias para acomodar 1 ton.** Esta informação foi obtida junto a profissional responsável pelo Departamento de Custos do DAEP, por meio de correspondência eletrônica (e-mail).
- d) **custo da hora/máquina:** obtida através da Planilha de Custos do Aterro Sanitário – Resíduos Sólidos. Este documento foi fornecido pelo Departamento de Custos do DAEP;
- e) **custo da hora/homem do operador da máquina:** obtida através da Planilha de Custos do Aterro Sanitário – Resíduos Sólidos. Este documento foi fornecido pelo Departamento de Custos do DAEP;
- f) **horas/máquina trabalhadas:** Esta informação foi obtida na Planilha de Custos do Aterro Sanitário – Resíduos Sólidos e o documento foi fornecido pelo Departamento de Custos do DAEP.

Nesse sentido, o **método de análise dos dados** foi o estatístico, quando se procedeu ao cálculo por regra de três com os valores unitários. Os dados receberam tratamentos estatísticos disponíveis em planilha de Excel, especialmente preparada para esta finalidade. Em sua essência, a Estatística é a ciência que apresenta processos próprios para coletar, apresentar e interpretar adequadamente conjuntos de dados, numéricos ou não (REIS, 1998).

Para (GIL, 2007, p. 125) “após, ou juntamente com a análise, pode ocorrer também a interpretação dos dados, que consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos”. O processo de análise dos dados envolveu diversos procedimentos tais como a codificação das respostas, tabulação dos dados e cálculos estatísticos.

## **4 Resultados e discussões**

### **4.1 O Contexto social da Pesquisa**

Esta pesquisa delimitou-se ao DAEP-Departamento Autônomo de Água e Esgoto de Penápolis e à CORPE-Cooperativa dos Recicladores de Penápolis. Foi realizada pesquisa nos documentos utilizados pela contabilidade do DAEP e da CORPE para o registro dos custos ambientais pertinentes à coleta de Resíduos Sólidos do Município de Penápolis. Para fazer a coleta de dados nos documentos e a elaboração do Demonstrativo Social e Ambiental do DAEP/CORPE – 2007, fez-se análise nos documentos mantidos nos arquivos da Contabilidade e do Departamento de Custos do DAEP, colocados à disposição pelo Presidente daquela autarquia. Quanto à CORPE, os documentos da Contabilidade e do Setor Administrativo foram colocados à disposição pelos cooperados.

O DAEP é uma autarquia do poder público municipal, responsável pela captação, tratamento e distribuição de água, captação e tratamento do esgoto e lixo e limpeza das vias públicas, além de diversos outros serviços complementares, tais como, limpeza de caixas d'água, controle de vetores, aferição de hidrômetros, viveiro de mudas etc. Serão analisados os documentos mantidos nos arquivos da contabilidade das entidades pesquisadas, e colocados à disposição pelo Presidente e pelo profissional contábil e do Departamento de Custos do DAEP e cooperados da CORPE-Cooperativa dos Recicladores de Penápolis.

De acordo com o DAEP (2008, p. 8), a Central de Tratamento de Resíduos (complexo onde encontram-se o aterro sanitário, 02 lagoas de tratamento de esgotos, unidade de

tratamento de Resíduos de Serviços de Saúde - RSS por autoclavagem, viveiro de mudas e área de entulhos) possui área de 361.620 m<sup>2</sup>, localizado na Estrada Municipal Elpidio Aurélio Ferreira, nº 4060, no município de Penápolis – SP.

A criação da CORPE foi idealizada e implantada pelo DAEP a fim de solucionar diversos problemas relacionados ao aterro sanitário e à ação clandestina de catadores de lixo que freqüentavam o local. O aterro sanitário, que antes tinha baixa classificação pelo órgão fiscalizador CETESB, agora se enquadra nos padrões técnicos de funcionamento. De acordo com a CORPE, no período de outubro de 2000 a dezembro de 2004, portanto 51 meses, foram reciclados 2.536.704,50 kg de materiais diversos (papel, cobre, vidro, alumínio, metal, PET e outros) no município, o equivalente a 49.739,30 kg por mês (2.536.704,50 kg / 51 meses).

#### 4.2 Externalidades positivas e seus efeitos sociais e ambientais

Em vistas das práticas de gestão ambiental, buscou-se a mensuração e a evidenciação do resultado social e ambiental das ações decorrentes das atividades do DAEP relacionadas à CORPE.

Os dados do quadro 1 indicam de forma resumida os efeitos ambientais proporcionados pelas práticas de gestão do DAEP com a CORPE.

DESEMPENHO SOCIAL E AMBIENTAL		
Item	Dados	2007
1	Valor do m <sup>2</sup> do aterro sanitário	R\$ 2,00
2	m <sup>2</sup> de área do aterro necessários para acomodar 1 ton	0,36
3	Horas/máquina necessárias para acomodar 1 ton	0,25
4	Custo da hora/máquina	R\$ 11,95
5	Custo da hora/homem do operador da máquina	R\$ 19,00
6	Horas/máquina trabalhadas	3.342
7	Quantidade (kg) de material vendido pela CORPE em 2007	858.549
8	Valor do faturamento da CORPE em 2007	278.370,95

Quadro 1 – Desempenho ambiental do DAEP e CORPE

Estes resultados revelam que as ações de coleta seletiva de resíduos sólidos domésticos proporcionaram redução do volume destinado ao aterro sanitário, conseqüentemente promovendo o aumento da vida útil do local. Com o aumento da vida útil do aterro, o DAEP prolonga o tempo em que terá que adquirir uma nova área quando a atual estiver com sua capacidade máxima esgotada para recepção de lixo urbano.

Este desempenho ambiental representa uma externalidade positiva que de acordo com Slomski (2005, p. 38) a “externalidade positiva é todo ato praticado por alguém que afeta positivamente o bem-estar de outros, sem que haja qualquer custo para os mesmos.”

Os gastos operacionais com mão-de-obra e maquinário que deixaram de existir com a redução do volume manipulado no aterro sanitário, também é uma economia. Estas economias de espaço, mão-de-obra e maquinário representam externalidade positiva, pois, estes gastos são feitos com recursos públicos.



Foi possível calcular o valor economizado nestes três aspectos, considerando que, no ano de 2007 a CORPE vendeu R\$ 278.370,95 correspondentes a 858.549 kg de materiais recicláveis.

Com o valor médio do quilo de materiais vendidos, pode-se calcular o valor médio do estoque da CORPE, correspondente a R\$ 114.170,60 (R\$ 0,3242 x 352.161 kg). A participação percentual do material reaproveitado pela CORPE (venda + estoque) totalizando 1.210.710 Kg em 2007, corresponde a 11,30% sobre o material coletado da população.

O quadro 1, abaixo – comprova estes dados, apresentando o valor médio do quilo vendido que foi de R\$ 0,3242 (R\$ 278.370,95 / 858.549 kg).

meses	Pesagens dos caminhões c27 e c29 entrada	Vendas de Materiais (kg)	%	Rejeito de materiais (kg)	%	Estoque de materiais (kg)	%	Material reaproveitado (kg)	%
jan/07	141.310	82.895	59%	18.060	13%	40.355	29%	123.250	87%
fev/07	118.720	77.728	65%	19.730	17%	21.262	18%	98.990	83%
mar/07	152.080	110.980	73%	15.710	10%	25.390	17%	136.370	90%
abr/07	125.110	63.871	51%	21.930	18%	39.309	31%	103.180	82%
mai/07	133.580	66.418	50%	16.290	12%	50.872	38%	117.290	88%
jun/07	124.550	56.067	45%	12.470	10%	56.013	45%	112.080	90%
jul/07	121.220	71.028	59%	20.090	17%	30.102	25%	101.130	83%
ago/07	112.910	69.365	61%	25.260	22%	18.285	16%	87.650	78%
set/07	91.590	57.465	63%	32.690	36%	1.435	2%	58.900	64%
out/07	112.660	71.858	64%	23.370	21%	17.432	15%	89.290	79%
nov/07	116.460	68.675	59%	27.000	23%	20.785	18%	89.460	77%
dez/07	110.870	62.199	56%	17.750	16%	30.921	28%	93.120	84%
<b>TOTAL</b>	<b>1.461.060</b>	<b>858.549</b>	<b>59%</b>	<b>250.350</b>	<b>17%</b>	<b>352.161</b>	<b>24%</b>	<b>1.210.710</b>	<b>83%</b>

QUADRO 2 – Acompanhamento da movimentação de materiais comercializados pela CORPE – 2007  
Fonte: Setor Administrativo da CORPE

O Quadro 3 apresenta a participação em % do material reaproveitado pela CORPE no aterro sanitário e o valor economizado com estes três aspectos.

Material de coleta domiciliar levado para o aterro sanitário em 2007 (kg)	10.709.725
Material reaproveitado pela CORPE (venda + estoque) em 2007 (kg)	1.210.710
% do material reaproveitado pela CORPE sobre o total material	11,30 %

QUADRO 3 – Participação % do material reaproveitado pela CORPE no aterro sanitário

O material que deixou de ser depositado e manuseado no aterro sanitário provocou redução de custos operacionais com área para depósito, maquinário e mão-de-obra. Esta redução de custo operacional não aparece nas contas do DAEP, portanto, esta pesquisa

pretende contribuir em mensurar este valor e apresentá-lo em um demonstrativo que tenha a capacidade de evidenciar este valor oculto.

No que diz respeito ao volume de material que deixou de ser levado ao aterro sanitário de Penápolis, três aspectos importantes devem ser levados em consideração:

- a) houve economia de área (m<sup>2</sup>) que deixou de ser ocupada por este material;
- b) houve economia de custo de mão-de-obra do operador da máquina do aterro sanitário;
- c) houve economia de hora/máquina utilizada para acomodação e compactação do lixo no aterro sanitário.

Estes dados corroboram Slomski (2005) que diz que quando o benefício social é igual ou maior ao benefício privado existe uma externalidade positiva. “Aexternalidade positiva é todo ato praticado por alguém que afeta positivamente o bem-estar de outros, sem que haja qualquer custo para os mesmos.” (SLOMSKI, 2005, p. 38).

#### **4.2.1 Mensuração e valoração da área do aterro sanitário**

Considerando que para compactar 1 tonelada de material no aterro seja necessária uma área de 0,36 m<sup>2</sup> para acomodar o material reaproveitado pela CORPE, as 1.210,71 ton. de material que deixaram de ser levadas para o aterro, necessitariam de 435,86 m<sup>2</sup>.

De acordo com o DAEP, o terreno do aterro sanitário tem valor de mercado de R\$ 2,00 o m<sup>2</sup>. Neste caso, em 2007, o DAEP economizou o equivalente a R\$ 871,71 referente a área economizada pelo reaproveitamento do material em 2007.

#### **4.2.2 Mensuração e valoração da mão-de-obra do operador da máquina do aterro sanitário**

A quantidade de horas/homem necessárias para compactar 1.210,71 ton lixo, para que 1 tonelada de lixo seja compactada no aterro sanitário, é necessária 0,25 hora de trabalho do operador da máquina que executa a acomodação e compactação do lixo urbano, portanto, as 1.210,71 ton. de lixo que deixaram de ir para o aterro, consumiriam, neste caso, 302,68 horas/homem. O valor da mão-de-obra necessária para compactar o material no aterro sanitário, equivalem a R\$ 5.749,85 economizados em 2007, referentes ao serviço do operador da máquina do aterro sanitário, que deixou de ser realizado naquele ano.

#### **4.2.3 Mensuração e valoração de operação da máquina do aterro sanitário**

A quantidade de horas/máquina necessárias para compactar o lixo reaproveitado, para que 1 ton. de lixo seja compactado no aterro sanitário de Penápolis, são necessárias 0,25 horas de trabalho da máquina, portanto, para que as 1.210,71 ton. de material reaproveitado fossem compactadas, necessitariam de 302,68 horas de trabalho daquela máquina.

Neste caso, se o material reaproveitado em 2007 tivesse sido levado ao aterro sanitário de Penápolis, o DAEP teria gasto R\$ 3.618,26 com a operação da máquina. A minimização de custos do aterro sanitário, apresenta o resumo dos três elementos que

tiveram impacto positivo na redução de seus custos com o aterro sanitário de Penápolis-SP, totalizando R\$ 10.239,82 (dez mil, duzentos e trinta e nove reais e oitenta e dois centavos). Pode-se afirmar, portanto, que este valor é consequência do reaproveitamento de 1.210,71 toneladas de material reaproveitado pela CORPE (venda + estoque).

#### 4.3 Demonstrativo do Resultado Social e Ambiental do DAEP/CORPE – 2007

Com os dados coletados até aqui, pôde-se elaborar um demonstrativo com informações contábeis que evidencia as ações sociais e ambientais do DAEP com as atividades da CORPE.

Estas mesmas ações sociais e ambientais são apresentadas economicamente a seguir no Quadro 04.

<b>DAEP - DEPARTAMENTO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO</b>		
<b>Demonstrativo do Desempenho Social e Ambiental - DAEP/CORPE no Exercício de 2007</b>		
<b>Receita Social (Atividades da CORPE)</b>		<b>392.541,55</b>
( + ) Receita de Vendas da CORPE	278.370,95	
( + ) Estoque de Produtos do Exercício 2007 na CORPE	114.170,60	
<b>Receita Ambiental (Atividades do DAEP)</b>		<b>10.239,82</b>
( + ) Redução de consumo da área do aterro sanitário	871,71	
( + ) Economia com mão-de-obra no aterro sanitário	5.749,85	
( + ) Economia com maquinário no aterro sanitário	3.618,26	
<b>Resultado do Desempenho Social e Ambiental</b>		<b>402.781,37</b>
( - ) Custos Operacionais do DAEP com a CORPE		<b>(183.990,86)</b>
<b>Resultado do Desempenho Social e Ambiental do DAEP em Atividades</b>		<b>218.790,51</b>

QUADRO 04 – Demonstrativo do Desempenho Social e Ambiental do DAEP/CORPE – 2007

Este demonstrativo foi elaborado levando-se em consideração, inicialmente, os benefícios econômicos provenientes das ações sociais do DAEP e CORPE composto de:

- a) receita de vendas da CORPE: valor das vendas de materiais recicláveis, conforme;
- b) estoque de Produtos do Exercício 2007 na CORPE: valor obtido mediante a equação apresentada anteriormente.

O resultado da somatória destes dois elementos foi considerado como Receita Social proveniente das atividades da CORPE.

Na seqüência, são apresentados os valores econômicos das ações ambientais, compostas dos seguintes elementos:

- a) a redução de consumo da área do aterro sanitário;
- b) a economia com mão-de-obra no aterro sanitário;
- c) a economia com maquinário no aterro sanitário.

O resultado da somatória dos três elementos acima foi considerado como Receita Ambiental, proveniente das atividades do DAEP.

A somatória da Receita Social com a Receita Ambiental foi denominado de Resultado do Desempenho Social e Ambiental. Subtraindo deste resultado o valor dos Custos Operacionais do DAEP com a CORPE, chega-se ao Resultado Social e Ambiental do DAEP em Atividades relacionadas à CORPE.

O Demonstrativo do Desempenho Social e Ambiental do DAEP/CORPE – 2007 apresentado neste capítulo, busca atender aos novos usuários da Contabilidade que segundo Tinoco e Kraemer (2008) demandam informações de cunho social e ambiental também mencionadas por Ribeiro (2006).

Estudos (SLOMSKI, 2005; HENDRIKSEN e BREDÁ, 2007; SAMUELSON e NORDHAUS, 1993; PINDYCK e RUBINFELD, 1994) apontam a dificuldade que se apresenta para a evidência deste bem que faz parte dos elementos intangíveis da organização e, desse modo, não é percebido com facilidade pela sociedade.

Assim, o desafio mais recente da Ciência da Contabilidade é exprimir em suas peças contábeis em valores monetários, os efeitos dessas externalidades (SLOMSKI, 2005; HENDRIKSEN e BREDÁ, 2007).

## **5 Conclusões**

Este trabalho teve como objetivo conhecer, registrar e mensurar as ações decorrentes das atividades ambientais do DAEP-Departamento Autônomo de Água e Esgoto de Penápolis para com a CORPE-Cooperativa dos Recicladores de Penápolis, procurando gerar informações contábeis capazes de evidenciar o desempenho social e ambiental destas instituições. A iniciativa de criação da CORPE gerou resultados positivos tais como a inclusão no trabalho formal das pessoas que viviam da coleta clandestina de lixo do aterro sanitário, a coleta seletiva de lixo sólido urbano, a redução da utilização do espaço físico e o aumento da vida útil do aterro, bem como a redução de materiais descartados no meio ambiente e redução de extração de matéria-prima da natureza. Estas ações são práticas de gestão social e ambiental que resultam em benefícios públicos denominados externalidades positivas.

As Demonstrações Contábeis devem ser capazes evidenciar o desempenho social e ambiental gerado pelas práticas de gestão ambiental, elencando tais ações com informações não econômicas, ocultas aos olhos dos usuários da contabilidade, porque não são mensuradas e evidenciadas pelos documentos contábeis tradicionais. Através de análise documental das entidades pesquisadas, foi possível, apresentar os resultados sociais e ambientais até então não evidenciados pela organização.

O Demonstrativo do Desempenho Social e Ambiental - DAEP/CORPE - 2007 (em R\$) evidencia as ações acima mencionadas, cujo resultado econômico, embora positivo, é menos importante do que os benefícios trazidos à coletividade. Estes benefícios podem ser traduzidos economicamente em R\$ 218.790,51 (duzentos e dezoito mil, setecentos e noventa reais e cinquenta e um centavos), já considerados os custos operacionais destas ações.

Considera-se que o desafio da Contabilidade Ambiental está, principalmente, na identificação e mensuração de todos os eventos que possam afetar tanto os resultados da entidade quanto ao meio ambiente e as pessoas que ali vivem.

Os resultados deste estudo demonstraram que é possível mensurar práticas de gestão ambiental e apresentar os resultados destas ações. Neste sentido, procurou-se contribuir com a Ciência da Contabilidade, buscando alternativas para a evidenciação dos resultados de ações ambientais e, assim, da responsabilidade social das organizações.

Outros estudos poderão dar continuidade a esta pesquisa ampliando o foco para outras práticas de gestão ambiental mantidas pela autarquia investigada, de modo a evidenciar outras externalidades. Poderá também ser complementar o presente trabalho questões tais como: Questões com foco nos aspectos que envolvem a reciclagem de resíduos sólidos urbanos, tais como, a redução da extração de matérias-primas que deixam de ser coletadas da natureza para a produção de bens de consumo; a elaboração de metodologias que contribuam para as organizações mapearem a emissão/neutralização do CO<sub>2</sub> que lançam na atmosfera, bem como outras questões relacionadas com o meio ambiente.

## 6 Referências

ANDRADE, E. C. Externalidades. In: Biderman, C.; Arvate, P. (Org.) **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2004, p. 16-33.

BOSE, S. *Environmental accounting and reporting in fossil fuel sector : a study on Bangladesh Oil, Gas and Mineral Corporation (Petrobangla)*. **Munich Personal RePEc Archive**. Disponível em: <<http://www.mpra.ubi.uni-muenchen.de/7995>>. Acesso em: 17 out. 2008.

BOUDON, R. **Os métodos em sociologia**. São Paulo: Ática, 1989.

DAEP. **Informações sobre aterro sanitário**. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por custos@daep.com.br em 26 fev. 2009.

\_\_\_\_\_, **Relatório de gestão prêmio nacional de qualidade em saneamento – PNQS-ABES, Ciclo 2008, Nível II**. Penápolis: DAEP, 2008.

DONAIRE, D. **Gestão ambiental na empresa**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDAS, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, D. V.; VIEGAS, W. Tratamento contábil e evidenciação das externalidades ecológicas. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**. São Paulo, n. 30, p. 46 - 53, setembro/dezembro, 2002.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. São Paulo: Makron Books, 1994.

REIS, E. Estatística descritiva. 4. ed. Lisboa: Silabo, 1998.

RIBEIRO, Maisa, S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SAMUELSON, P. A.; NORDHAUS, W. D. **Economia**. 14. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1993.

SIQUEIRA, J. R. M.; et al. Demonstração de impacto social: uma contribuição para evidenciação da responsabilidade social. **Pensar Contábil**. v. 10, n. 41, p. 24-32, jul/set. 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL Y ECOEFICIENCIA EN LA INDUSTRIA  
PETROQUÍMICA VENEZOLANA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Alira Chirinos  
Mary Urdaneta  
Guillermo Rodríguez**

**Institución:** Universidad del Zulia – Venezuela

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL Y ECOEFICIENCIA EN LA INDUSTRIA PETROQUÍMICA  
VENEZOLANA<sup>76</sup>**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

Este trabajo tiene como objetivo analizar la gestión medioambiental que lleva a cabo la industria petroquímica del estado Zulia – Venezuela. El diseño de la investigación es no experimental, de tipo descriptiva - analítica y transeccional; se utilizaron como técnicas de recolección de información, la revisión documental y la entrevista estructurada a través de un cuestionario; la población estuvo constituida por las ocho empresas del sector petroquímico que operan en el estado Zulia, realizándose un censo de la misma. Los resultados muestran que las empresas analizadas han venido trabajando en la implantación de Sistemas de Gestión Medioambiental que incluyen un compromiso de mejora continua con objetivos y políticas claramente definidos, sin embargo ninguna de ellas ha conseguido obtener la certificación de los mismos. En cuanto a la gestión de costos, se concluyó que existen debilidades que dificultan el desempeño ecoeficiente de las empresas analizadas, por lo que se recomienda modificar los criterios de clasificación de costos medioambientales utilizados actualmente, realizar una adecuada distribución de dichos costos a los productos y determinar indicadores de costos y rentabilidad medioambiental, que permitan evaluar el comportamiento de estos costos realizando comparaciones entre diferentes períodos y con otras empresas del sector.

**Palabras clave:** Gestión medioambiental, Ecoeficiencia, Gestión de costos, Costos medioambientales.

---

<sup>76</sup> Esta ponencia corresponde al Proyecto de Investigación Gestión de costos Medioambientales en los Sectores Petrolero y Petroquímico, financiado por el CONDES



## 1. Introducción

En los últimos dos siglos se ha venido creando un desarrollo económico sobre la base de un aprovechamiento poco racional de los recursos naturales, que implica una destrucción progresiva de la naturaleza y pone en peligro la supervivencia del hombre en la tierra. Los problemas ambientales son complejos y variados, por lo tanto no pueden ser limitados a un aspecto en particular. Entre estos problemas se hallan, por ejemplo, la contaminación del agua o del aire; la erosión de los suelos y la pérdida de potencial productivo de zonas rurales; la desaparición de especies vegetales o animales y la pérdida de biodiversidad; el agotamiento de los minerales, el calentamiento atmosférico debido al efecto invernadero; y la presión de la población sobre ecosistemas frágiles como resultado del aumento de la pobreza.

La problemática ambiental es por tanto un asunto que compete a todas las naciones del mundo, por cuanto los daños causados hasta ahora son invaluable y, en muchos casos, irreversibles. Ello exige tomar conciencia sobre la necesidad que tienen el hombre y la sociedad de subsistir y trascender a partir de los recursos provistos por la naturaleza, e implica, asimismo, la participación de las ciencias en la generación de un conocimiento científico para abordar sus explicaciones y diseñar soluciones.

En Venezuela, la preocupación por la conservación del medioambiente se ha visto plasmada históricamente en las leyes que para tal fin se han promulgado, entre las cuales se encuentra la Ley Orgánica del Ambiente (1976), la Ley Penal del Ambiente (1992), la Ley de Residuos y Desechos Sólidos (2004) y la nueva Ley Orgánica del Ambiente, que sustituye a la Ley del año 1976.

Este marco legal interno ha sido reforzado con los diferentes Acuerdos o Tratados Internacionales suscritos por Venezuela, entre los cuales destaca la adhesión al Protocolo de Kyoto en el año 2004. Este Protocolo es un instrumento de las Naciones Unidas para combatir los efectos del cambio climático, problemática ambiental a escala global que tiene que ver con el incremento de las temperaturas por efecto del aumento de las emisiones de gases de efecto invernadero.

El acelerado ritmo de deterioro del medio ambiente producto de las actividades industriales, la presión de distintos grupos sociales para impulsar el cuidado del medio ambiente, las exigencias en esta materia de los consumidores y en consecuencia, la legislación medioambiental cada vez más estricta han provocado diversos cambios en el entorno empresarial. Ante este nuevo contexto, marcado por la incidencia del medio ambiente en la actividad económica, las empresas industriales están abocadas a afrontar este reto en un breve plazo de tiempo para no perder competitividad en el futuro, e incluso, para seguir siendo viable.

La responsabilidad empresarial debe estar reflejada no sólo en el cuidado que las empresas deben observar del medioambiente, sino en la necesidad de plasmar sus actuaciones medioambientales en una serie de políticas y estrategias, integradas en la política general de la empresa, y en el establecimiento de una gestión de costos ambientales como sistema de información tanto interno como externo.

En algunos sectores industriales, esta situación es más evidente que en otros, siendo el sector petroquímico uno de los más afectados, debido a las materias primas que utilizan y al impacto ambiental negativo que pueden causar sus procesos de producción. Por lo tanto

este sector requiere prestar una especial atención a su gestión medioambiental, mediante el establecimiento de políticas y estrategias que le permitan cumplir con su responsabilidad ambiental a costos razonables.

Según un artículo publicado en el diario El Nacional en diciembre del 2005, la industria petroquímica se encuentra atravesando una fuerte crisis, producto de la situación adversa del mercado internacional de petroquímicos, la cual se encuentra fuertemente influenciada por los crecientes cuestionamientos o restricciones sobre los productos petroquímicos por sus efectos sobre el ambiente y la salud y la creciente demanda de productos "verdes" o biológicos sustitutivos de los químicos. Se señala además que este factor ambientalista, podría tener en un futuro un poder aún más decisivo que los factores estrictamente económicos.

Esta situación pone de manifiesto la necesidad que tienen las industrias del sector petroquímico venezolano de evaluar la relación entre sus actividades y el impacto ambiental, y emprender políticas y estrategias orientadas a reducir dicho impacto. Sin embargo, los costos de la implantación de este tipo de políticas pueden ser significativos y deben buscarse las alternativas menos costosas, para lo cual las empresas deben contar con información adecuada sobre sus costos medioambientales.

Por lo tanto, para las empresas del sector petroquímico no sólo es importante diseñar estrategias tendientes a reducir o mitigar los efectos negativos que sus actividades pueden ocasionar al medioambiente, sino que estas estrategias deben estar acompañadas de una adecuada gestión de costos medioambientales, ya que la falta de reconocimiento del impacto que pueden llegar a tener los costos medioambientales en los costos de producción, pueden ocasionar a las empresas pérdidas económicas importantes.

Al respecto, Gimenez (2001), señala que la identificación y el registro de los costos ambientales, relacionados con las medidas de desempeño, permiten conocer mejor de dónde provienen los costos, por qué se incurren en ellos, y qué impactos tienen estos gastos sobre el desempeño. Esta información conllevará a un manejo más efectivo de costos y, al mismo tiempo, asegurará beneficios ambientales óptimos.

Debido a la importancia de este tema en el sector petroquímico, el presente trabajo de investigación se estableció como objetivo general analizar la gestión medioambiental que lleva a cabo la industria petroquímica del estado Zulia – Venezuela, para lo cual se determinaron como objetivos específicos:

- Examinar la actitud de las empresas del sector petroquímico del estado Zulia con respecto a la variable medioambiental.
- Identificar los instrumentos de gestión medioambiental utilizados por las empresas del sector petroquímico del estado Zulia.
- Caracterizar la utilización de la información de costos medioambientales en la industria petroquímica del estado Zulia.

## **2. Aspectos metodológicos**

La metodología utilizada fue de carácter descriptiva – analítica. Descriptiva, según establecen Hernández y col (2003), por cuanto se pretende realizar una medición en forma individual de cada una de las variables estudiadas e integrar las mediciones o información de cada una de dichas variables para describir cómo se lleva a cabo la gestión medioambiental

en las empresas del sector petroquímico del estado Zulia, sin pretender establecer algún tipo de relación entre las variables analizadas.

Además se considera analítica, ya que según señala Bunge (1981) citado por Hurtado (2007), trata de entender las situaciones en términos de las relaciones de sus componentes. Intenta descubrir los elementos que componen cada totalidad y las interconexiones que dan cuenta de su integración.

La investigación también se considera de campo, puesto que la recolección de datos primarios se realiza directamente en las empresas del sector petroquímico, mediante la aplicación, de un cuestionario como instrumento de medición.

El diseño de la investigación es no experimental, por cuanto no se realiza ningún tipo de manipulación sobre de la variable objeto de estudio, por el contrario, la información se analiza tal como se presenta en la realidad y la medición de las variables objeto de estudio se hace en una sola oportunidad y no se realiza un análisis de su comportamiento a lo largo de un período (Hernández y col, 2003).

El universo, es decir, el conjunto conformado por todos lo elementos, seres u objetos que contienen las características, mediciones y observaciones que se requieren en esta investigación (Parra, 2000), está constituido por todas las empresas del sector petroquímico que operan en Venezuela.

De acuerdo con Parra (2000), la población de esta investigación, es el conjunto integrado por todas las mediciones u observaciones referidas a la gestión medioambiental de las empresas del sector petroquímico que operan en estado Zulia.

El Sector petroquímico venezolano está dominado por la Corporación Estatal Petroquímica Venezolana (CPV), la cual tiene en el estado Zulia uno de sus más importantes complejos industriales: el Complejo Ana María Campos, también conocido como Complejo El Tablazo, en el cual opera una de sus empresas filiales y siete empresas mixtas

En virtud del tamaño de la población, no se tomó una muestra sino que se trabajó con un censo, es decir, se realizó “el estudio de todos los elementos que conforman la población” (Parra, 2000:14).

Se seleccionó como unidad de análisis a los gerentes o encargados de las áreas de Seguridad Industrial, Ambiente e Higiene Ocupacional (SIAHO), de cada una de las empresas, por ser estas personas las que cuentan con los conocimientos necesarios para suministrar la información requerida en la investigación.

Como técnicas de recolección de información, se realizó en primer lugar una revisión documental que permitió recabar la información teórica que sirvió de sustento para el desarrollo de la investigación, desde el punto de vista de diversos autores y en segundo lugar, con la finalidad de recabar los datos empíricos se diseñó un cuestionario partiendo de la operacionalización de la variable, dicho cuestionario incluyó preguntas dicotómicas y en escala tipo lickert.

Al procesar los reactivos bajo escala de LiKert, se consideró que cuando los sujetos respondan “Totalmente de Acuerdo” o “De Acuerdo” esas respuestas reflejarán presencia del componente analizado, salvo en aquellos casos donde las preguntas son realizadas con

negación En el caso de los ítems con respuesta “Moderadamente de Acuerdo”, “En desacuerdo”, y “Totalmente en desacuerdo”, se considera la ausencia del componente, salvo en los casos antes descritos.

### **3. Fundamentos Teóricos**

#### **3.1. La gestión medioambiental**

Se entiende por Gestión ambiental al conjunto de acciones encaminadas a lograr la máxima racionalidad en el proceso de decisión relativo a la conservación, defensa, protección y mejora del medio ambiente, basándose en una información coordinada multidisciplinaria y en la participación de los ciudadanos siempre que sea posible (Sánchez, 2004).

Lo más relevante es encontrar instrumentos económicos y de regulación que permitan el uso eficiente y eficaz de los recursos en la producción y explotación; la incorporación de los costos junto a estas medidas, ya que así se cumplirá con una función de protección ante la indiferencia de aquellos que no tengan la intención de llegar a los niveles de exigencia fijados internacionalmente.

##### **3.1.1. La gestión ambiental en el sector petroquímico**

El consejo Internacional de Asociaciones Químicas (ICCA, por sus siglas en inglés de International Council of Chemical Associations) representa a los productores de este sector en todo el mundo, a través de asociaciones nacionales o internacionales, desarrollando un papel central en el intercambio de información, mediante el impulso de iniciativas de tipo medioambiental, de responsabilidad social o de investigación.

Las principales iniciativas que ha desarrollado en este sentido son: la iniciativa de investigación de largo alcance, mediante la cual el Consejo Europeo de la Industria Química (CEFIC), la American Chemistry Council (ACC) y la Asociación de la Industria Química de Japón (JCIA) se comprometen a realizar investigaciones conjuntas sobre los potenciales impactos de sustancias químicas sobre la población y el medioambiente; el Programa HPV, para realizar estudios completos sobre el riesgo y peligro de los productos químicos de mayor producción; y el programa denominado “Responsible Care®”, conocido en español como “Responsabilidad Integral”, el cual impulsa la continua mejora de los aspectos de salud, seguridad y medio ambiente, así como su comunicación a la sociedad.

El programa de Responsabilidad Integral define una serie de prácticas gerenciales que abarca todas las etapas de la elaboración de los productos químicos, los cuales son resumidos por Mercado y Sánchez (2001): Seguridad de procesos, Salud y seguridad de los trabajadores, Protección ambiental, Transporte y distribución, Diálogo con la comunidad para preparación y atención de emergencias y Gerencia de producto

Suscribir el compromiso de Responsabilidad Integral supone involucrarse de manera activa en un programa de mejora continua y cambio organizacional que abarca a todo el personal de la empresa. Este compromiso implica el cumplimiento de una serie de etapas que garantice alcanzar metas periódicas en cada una de las seis áreas anteriormente señaladas.

El Programa de Responsabilidad Integral comenzó a difundirse en Venezuela en el año 1992, bajo el patrocinio de la Asociación Venezolana de la Industria Química y Petroquímica (ASOQUIM). Intentando acompañar las tendencias internacionales, se comienza a promocionar entre las empresas asociadas los primeros documentos técnicos. En ese año se decide la creación de la comisión de ambiente, la cual en el año 1996 para ser la comisión de Responsabilidad Integral.

En relación con la aplicación de este programa por parte de las empresas venezolanas, Mercado y Sánchez (2001) señalan que “si bien en sus inicios el sector mostró mucho entusiasmo, en los últimos años se ha observado una disminución en los ritmos de adhesión e implantación de la normativa. La severa crisis afrontada en los últimos años, caracterizada por una disminución substantiva de la inversión, y el nivel relativamente bajo de desarrollo tecnológico de un porcentaje de empresas, constituyen un ámbito poco propicio para la difusión de estos principios y obstáculo serio para que este sector se involucre en trayectorias tecnológicas más compatibles con el ambiente”.

### **3.2. Instrumentos de gestión medioambiental**

Cualquier empresa que desee mejorar su situación medioambiental, necesitará un conjunto de instrumentos que le permitan desarrollar una estrategia de gestión medioambiental a su medida. A continuación se hace referencia a los sistemas de gestión medioambiental, a la difusión de información medioambiental y las auditorías medioambientales como los principales instrumentos de los cuales puede disponer una empresa para implantar o mejorar su gestión medioambiental.

- **Sistema de gestión medioambiental (SGM)**

Un sistema de gestión medioambiental sirve de guía a la empresa para la implantación de la política medioambiental y la aplicación de la normativa vigente en un proceso de mejora continua. La gestión medioambiental está incluida en la gestión global de la empresa, logrando contabilizar el desarrollo económico y el respeto al medio ambiente de la actividad empresarial (Conde y col, 2003:46).

La Cámara internacional de Comercio, establece que un SGM es el marco o el método de trabajo que sigue una organización para lograr y mantener un determinado comportamiento de acuerdo con las metas que se hubiere fijado y como respuesta a unas normas, unos riesgos ambientales y unas presiones tanto sociales como financieras, económicas y competitivas en permanente cambio (Seoáñez y Angulo, 1999: 120).

En un sistema de gestión medioambiental se define una política medioambiental y unos objetivos y metas para alcanzar el proceso de mejora continua del comportamiento de la organización, por lo tanto, se asegura que las operaciones y actividades se lleven a cabo cumpliendo la normativa aplicable. (Conde y col, 2003:46).

La política medioambiental se define como “los objetivos generales y principios de acción de una organización respecto del medioambiente, incluidos el cumplimiento de todos aquellos requisitos reglamentarios pertinentes relativos al medioambiente y también el compromiso de mejorar de manera continua el comportamiento medioambiental; la política medioambiental constituirá el marco para establecer y revisar los objetivos medioambientales (Reglamento 761/2001, citado por Conde y col, 2003:46).

Con el propósito de garantizar la transparencia y aumentar el crédito de las actividades medioambientales de las empresas, el SGM se adaptará a unos estándares propuestos de forma voluntaria por instituciones externas. Dentro de ellas, destacan las elaboradas por la "International Organization for Standardization" (ISO) y el "Eco-Management and audit Scheme" EMAS".

El ISO es un organismo internacional con objeto de promover el desarrollo de normas de estandarización que sirvan para facilitar el intercambio de bienes y servicios entre países y facilitar la cooperación en el ambiente económico, tecnológico, científico e intelectual. Entre sus documentos se encuentran los correspondientes a la serie 14000, que se vienen elaborando desde 1996 y que abordan cuestiones relativas a la gestión medioambiental. En concreto, los temas recogidos pueden agruparse en dos grandes categorías según su orientación hacia la organización o hacia los productos. En primer lugar quedarían incluidos aquellos documentos dedicados a la puesta en práctica del SGM, la auditoría medioambiental y la evolución de la actuación medioambiental de la empresa (ver cuadro 1). En el segundo grupo se recogen los documentos relativos al ecoetiquetado y declaraciones medioambientales de los productos, el análisis del ciclo de vida del producto y una guía para la inclusión de aspectos medioambientales en la elaboración de los estándares aplicados a los productos (ver cuadro 2). A todos ellos habría que añadir un documento común compuesto por términos y definiciones.

En cuanto al EMAS, surgió por primera vez en 1993, con el reglamento 1836/93/CEE del Consejo por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales. El EMAS se creó como un instrumento de política medioambiental elaborado por la Comisión Europea dentro de la idea de desarrollo sostenible. Lógicamente, se trata de una norma aplicable sólo en el contexto europeo y su entrada en funcionamiento tuvo lugar en 1995 con la participación voluntaria de organizaciones industriales. El reglamento EMAS sirve como guía para orientar a las empresas en la implantación y desarrollo de un SGM. Para conseguir el registro en EMAS, el candidato deberá implantar el SGM que se considere apropiado tras analizar la interacción de la organización con el medioambiente y elaborar unos informes medioambientales periódicos verificados por un agente externo.

- **Difusión de información medioambiental**

Desde un punto de vista práctico, en un intento de sintetizar cuál es la respuesta empresarial sobre el reflejo contable de la incidencia de la actividad de las empresas en el medio ambiente, Lull (2001) define tres tipos de comportamiento:

- Empresas que se limitan a no informar en absoluto
- Información en la Memoria o Anexo de los estados contables tradicionales, o en otros documentos separados:
- Modificación del sistema contable de forma tal que incorpore en su seno los datos medioambientales

- **Auditorías ambientales**

La auditoría medioambiental, es definida por Seoáñez (1999) como el proceso de evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia de la organización del sistema de gestión y de los procedimientos destinados a la protección del

medioambiente, que tiene por objeto facilitar el control medioambiental y la adecuación de las políticas medioambientales de la empresa.

### **3.3. Contabilidad de gestión medioambiental**

Según la definición de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1990:23), “la contabilidad de gestión es la rama de la contabilidad que tienen por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales”.

La información que genera la contabilidad de gestión, enmarcada dentro del sistema de información y control con fines internos de la empresa, normalmente no está dirigida a los usuarios externos de la misma; sin embargo, parte de esta información debe trascender al exterior.

La contabilidad de gestión se perfila como uno de los sistemas de información más importantes de las empresas y para favorecer el proceso de la toma de decisiones empresariales, debe incluir las variables medioambientales y ser capaz de medir y valorar los efectos producidos por la organización en el medioambiente, desde el proceso de diseño de un producto hasta su posterior eliminación después de ser consumido por el cliente (Ripoll y Crespo, 1997).

Por su parte, Blanco (1996) señala que la contabilidad de gestión medioambiental es aquella que tiene en cuenta el impacto del medioambiente, de manera que dicho impacto es recogido en el ámbito de la contabilidad de costos y racionalizado en el ámbito de la contabilidad de gestión, permitiendo obtener una evaluación de la gestión medioambiental de la empresa en función tanto de sus características cualitativas como cuantitativas.

Podemos señalar entonces que la determinación de los costos medioambientales, si bien no es el único objetivo de la contabilidad de gestión medioambiental, es un factor indispensable para el cumplimiento de sus fines últimos. Por lo tanto, es sumamente importante que la empresa asuma conscientemente una metodología para la clasificación, determinación y valoración de los costos asociados con su gestión medioambiental, para poder llevarla a cabo de la forma más eficiente posible, cumpliendo exitosamente con sus objetivos.

### **3.4. Ecoeficiencia**

Las empresas interesadas en realizar una exitosa gestión medioambiental, deben tener claro que pueden gestionar sus costos ambientales adecuadamente, sin que estos perjudiquen sus beneficios económicos. Sobre este particular, se ha generalizado el término “ecoeficiencia”, cuyo significado principal, Valderrama (2006) resume en la frase “producir más con menos”.

Para Hansen y Mowen (2003) la esencia de la ecoeficiencia es que las organizaciones pueden producir bienes y servicios más útiles, al mismo tiempo que reducen los impactos negativos, consumo de recursos y costos. Al respecto, el autor señala tres puntos importantes que se derivan de esta concepción:

- El mejoramiento del desempeño ecológico y económico pueden y deben ser complementarios.
- El mejoramiento del desempeño ambiental no debe verse como un asunto de beneficencia, sino como un asunto de necesidad competitiva.
- La ecoeficiencia es complementaria y apoya el desarrollo sustentable.

Para lograr el objetivo de ser ecoeficientes, manejando los costos ambientales adecuadamente, es necesario que estos costos se definan, se clasifiquen, se cuantifiquen y se distribuyan a los procesos y productos.

Al respecto, López et al (2001) señalan que “la identificación y el registro de los costos ambientales relacionados con las medidas de desempeño permiten conocer mejor de dónde provienen los costos, por qué se incurren en ellos, y qué impactos tienen estos gastos sobre el desempeño”, y define los costos ambientales como “los gastos financieros de una compañía relacionados con el medioambiente”.

Aunque diversos autores, como Lizcano (1996), López et al (2001) y Hansen y Mowen (2003) coinciden en la necesidad de clasificar los costos ambientales y registrarlos de forma separada para poder realizarles un mejor seguimiento, no existe consenso en el modelo de clasificación a utilizar.

Lizcano (1996) hace una clasificación dicotómica, distinguiendo, por un lado, los costos ecológicos, y por otro, los costos medioambientales. Los costos ecológicos, estarían integrados por todos aquellos costos relacionados con la prevención en el terreno medioambiental, esto es, aquellos incurridos por la empresa para tratar de atajar y prevenir los efectos nocivos medioambientales de sus actuaciones, tanto industriales, como de distribución, administración, aprovisionamiento, etc. Asimismo incluirían todos los relacionados con actividades de medición, auditoria, control, etc. de los aspectos medioambientales de la empresa.

Los costos medioambientales serían aquellos relacionados con las actuaciones de reducción de los efectos nocivos que está originando la empresa en el medioambiente, así como, los derivados de las actuaciones de reparación, compensación o reposición de los daños medioambientales originados por la empresa.

López (2001) clasifica los costos ambientales en directos e indirectos. Los directos, aquellos en los que la empresa incurre para cumplir con la legislación ambiental o para proteger el medioambiente; y los indirectos, los que se incurren con objetivos distintos al medioambiente, como mejora de procesos o captación de mercado, pero que sin embargo pueden estar relacionados en términos de mejores prácticas de protección o de manejo ambiental.

Por su parte, Hansen y Mowen (2003) definen los costos ambientales como aquellos “relacionados con la creación, detección, remedio y prevención de la degradación ambiental”, y en base a esta definición, realizan una clasificación de esos costos en cuatro categorías: costos de prevención, costos de detección, costo de falla interna y costos de falla externa, dividiendo estos últimos a su vez en realizados y no realizados.

Los costos de prevención ambiental pertenecen a actividades que se realizan para prevenir la producción de contaminantes o desechos que pudieran causar daños al



ambiente, como la evaluación y selección del equipo para controlar la contaminación, diseño de procesos o productos para reducir contaminantes, estudios de impactos ambientales, etc.

Los costos de detección ambiental pertenecen a las actividades ejecutadas para determinar si los productos, procesos y otras actividades dentro de la empresa, se ajustan a las normas ambientales apropiadas, como la medición de niveles de contaminación, auditorías ambientales, la inspección de productos y procesos, etc.

Los costos ambientales de falla interna son los de actividades realizadas para eliminar y manejar los contaminantes o desechos que ya se han producido pero que aún no se han vertido en el ambiente. Estas actividades pueden tener dos metas: asegurarse de que los contaminantes y desechos producidos no se liberen al ambiente, o reducir el nivel de contaminantes liberados en una cantidad que cumpla con las normas ambientales.

Los costos ambientales de falla externa son los de actividades que se han realizado después de liberarse los contaminantes y desechos al ambiente. A su vez, estos costos de fallas externas se pueden subdividir en realizados y no realizados. Los costos de falla externa realizados, también llamados costos privados, son aquellos incurridos y pagados por la empresa; los costos de falla externa no realizados, también llamados costos sociales, son causados por la empresa, pero se incurren y pagan por partes externas a la empresa. Estos costos pueden ser de dos tipos, los que resultan de la degradación ambiental y los relacionados con un impacto adverso en la propiedad o bienestar de los individuos; en cualquier caso, los costos los asumen otros, no la empresa, aunque ella los cause.

De las tres clasificaciones de costos ambientales descritas, ésta última es la que ofrece mayor nivel de detalle y por lo tanto facilita a la dirección y a los responsables de la gestión medioambiental en la empresa la toma de decisiones para un manejo más eficiente de los recursos invertidos en el medioambiente.

Otro de los principales problemas de la gestión de costos medioambientales, aparte de la adecuada clasificación de estos costos, es su distribución e identificación con los diferentes procesos y productos o servicios de la empresa.

La adecuada distribución de los costos ambientales a los productos suministra información valiosa para la administración. Por ejemplo, puede revelar que un producto en particular es responsable de muchos más desechos tóxicos que otro, lo que puede conducir a un diseño alternativo del producto o del proceso para hacerlo más amigable con el ambiente. También podría revelar que el producto no resulta rentable y que dejar de producirlo conllevaría una mejora significativa en el desempeño ambiental y en la eficiencia económica.

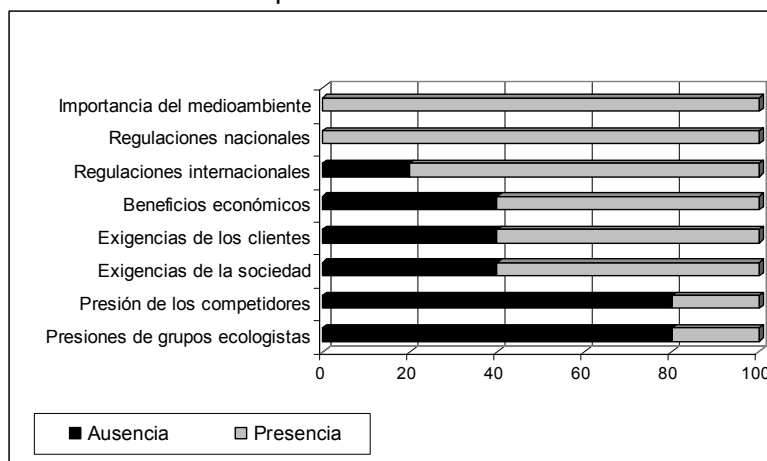
## **4. Análisis de los Resultados**

### **4.1. Actitud ante la variable medioambiental**

La actividad industrial y específicamente la relacionada con el sector petroquímico, es reconocida mundialmente como una de las de mayor potencial de impacto al medioambiente, por la diversidad de descargas líquidas, sólidas y gaseosas que puede generar, algunas con características de peligrosidad. Esta situación es reconocida por todas las empresas objeto de estudio, las cuales manifestaron estar consciente de los daños que pueden ocasionar al medioambiente, entre los cuales consideran en mayor medida la contaminación del agua, del aire y el daño a la capa de ozono y en menor grado la contaminación de los suelos.

Todas las empresas del sector petroquímico del estado Zulia manifestaron que realizan constantes esfuerzos por mitigar el impacto ambiental que puedan causar sus actividades productivas; planteando como sus principales factores de motivación, la importancia de la preservación del medioambiente y las regulaciones nacionales, coincidiendo con los aspectos señalados por Camacho et al (2002), tal como se observa en el gráfico 1, estos elementos se encuentran presentes en el 100% de las empresas analizadas.

Gráfico 1. Motivaciones para considerar la variable medioambiental



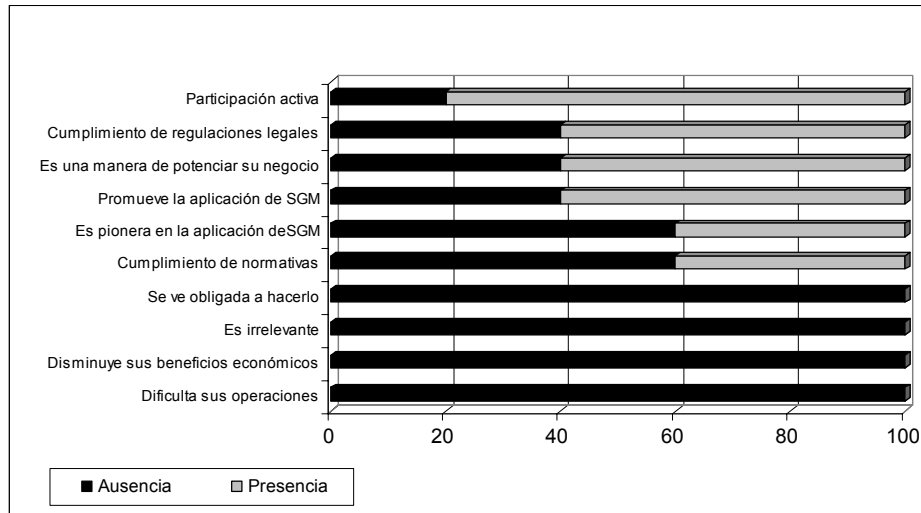
Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

También se observa en este gráfico que las empresas consideran muy poco la presión de los clientes, de la sociedad, de los competidores y de los grupos ecologistas como motivaciones para promover mejores prácticas ambientales, lo cual pone en evidencia que en la actualidad, la cultura ambientalista no se encuentra suficientemente arraigada en la población de nuestro país.

Sin embargo, la conciencia sobre la posible incidencia de las actividades industriales propias del sector petroquímico sobre el medioambiente y el deber que les establece el Estado mediante diversas leyes, decretos y convenios o tratados internacionales suscritos que regulan sus operaciones, han desarrollado en las empresas del sector petroquímico una actitud positiva, tendiente al establecimiento de adecuadas prácticas medioambientales.

Considerando la percepción sobre la variable medioambiental y su actitud frente a ella, de acuerdo con la clasificación realizada por Azqueta (2003), las empresas del sector petroquímico pueden ser catalogadas como "preactivas", ya que "participan activamente en los asuntos ambientales y promueven la aplicación de técnicas de prevención y sistemas de gestión" tal como señala el referido autor. Esta situación se observa en el gráfico 2, donde se plasma que el 80% de las empresas analizadas tiene una participación activa en cuanto a la prevención de impactos medioambientales, sin considerarlo como un obstáculo a sus operaciones o a sus beneficios económicos y que no lo hacen sólo por obligación, ni se limita al cumplimiento de las normativas legales vigentes.

Gráfico 2. Actitud de las empresas frente al medioambiente



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

Entre las principales prácticas medioambientales que realizan las empresas del sector resaltan el entrenamiento a los trabajadores sobre el manejo adecuado de los materiales y equipos con la finalidad de evitar accidentes que puedan generar algún efecto contaminante; el establecimiento de metas de reducción de emisiones contaminantes mediante la búsqueda de tecnologías limpias alternativas y la identificación, clasificación, cuantificación y reciclaje de los desechos generados.

Las empresas del sector petroquímico han adaptado sus plantas de producción para poder cumplir con la normativa nacional e internacional existente, para garantizar que sus operaciones estén dentro de los márgenes de protección ambiental más confiables.

El Complejo Petroquímico Ana María Campos, donde se ubican la mayoría de las empresas petroquímicas de la región zuliana cuenta un sistema de reuso de aguas servidas (RAS) destinado a reducir la contaminación del Lago de Maracaibo, liberar un importante volumen de agua potable para la comunidad y garantizar la disponibilidad del agua requerida para las operaciones del Complejo.

Este sistema está conformado por varias fases: la Estación de bombeo San Agustín, construida en la orilla nor-oriental del Lago de Maracaibo, la cual recibe un caudal de 1.300 litros por segundo de aguas negras provenientes de la Tanquilla La Rosa y que está diseñada con un sistema de absorción y oxidación biológica de gases para evitar la emisión de olores de sulfuro de hidrógeno; una Tubería sublacustre que conduce las aguas servidas desde la estación San Agustín hasta la planta de tratamiento a través de una tubería sublacustre, constituida por 27 tramos cada uno de 300 metros de longitud, formando una ruta de 8 kilómetros; la planta de tratamiento, ubicada en el Complejo Ana María Campos, la cual procesa el caudal de aguas servidas de 1.300 litros por segundo, almacena las aguas tratadas y las bombea al complejo; y tanques postensados con una capacidad para almacenar 110 mil metros cúbicos de agua tratada para ser utilizada en los procesos industriales.

Adicionalmente, otras empresas del sector cuentan con sistemas de pretratamiento de efluentes líquidos industriales, los cuales son separados en orgánicos e inorgánicos, y posteriormente, conducidos hacia el sistema de tratamiento general de efluentes del

Complejo Petroquímico. Los efluentes o sólidos resultantes del pretratamiento de efluentes líquidos, son caracterizados en forma física y química, a fin de establecer el tratamiento adecuado.

Por otra parte, se han establecido sistemas cerrados de recirculación de polvo y/o sistemas de extracción, recolección y disposición de partículas, según las características específicas de las partículas emitidas; sistemas de separación de aguas aceitosas y no aceitosas, polvos y catalizadores, los cuales son manejados debidamente para evitar la contaminación del medio ambiente.

#### **4.2. Instrumentos de gestión medioambiental**

Todas las empresas del sector petroquímico debido a las características propias de sus procesos productivos cuentan en su estructura organizativa con una división o departamento dedicado al establecimiento de normas y programas de prevención de accidentes laborales y medioambientales. Éste departamento o área de las empresas es denominado como “Seguridad, Higiene y Ambiente (SHA)” o “Seguridad Industrial, Ambiente e Higiene Ocupacional (SIAHO)”. Este departamento se encarga del establecimiento, manejo y control de las políticas, programas en materia medioambiental y en general del sistema de gestión medioambiental de la empresa.

El punto de partida de un sistema de gestión medioambiental es el establecimiento de una política medioambiental acorde con las políticas generales de la organización. Del total de empresas analizadas, la mayoría representada por un 80% cuenta con una política medioambiental claramente definida, en la cual se establece la importancia de la conservación del medioambiente y el compromiso que asume la empresa al respecto, sólo una de las empresas analizadas que representa el 20% no tiene una política medioambiental definida, pero sin embargo también desarrolla actividades en pro del medioambiente.

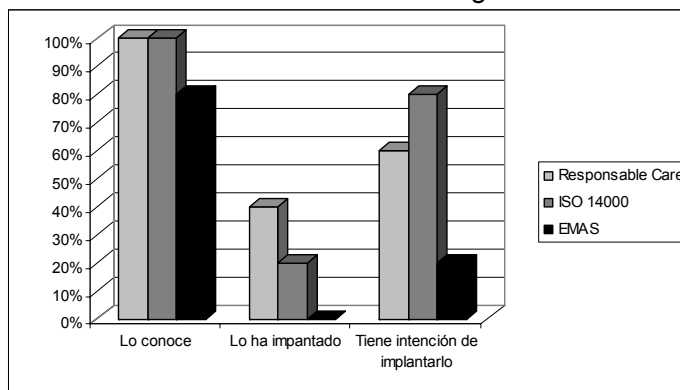
Además de la política medioambiental, según Seoáñez y Angulo (1999) un adecuado sistema de gestión medioambiental debe tener objetivos y metas medioambientales cuantificables y dimensionados en el tiempo, con un respectivo programa medioambiental en el cual se establezcan las estrategias y los recursos necesarios para alcanzarlos; y la empresa debe tener una estructura organizativa con una asignación clara de las funciones de los responsables del desarrollo y mantenimiento del SGM. Sin embargo no todas estas características propias de un adecuado sistema de gestión medioambiental se encuentran presentes en las empresas del sector petroquímico.

Los resultados mostraron que el 80% de las empresas analizadas poseen objetivos medioambientales claramente definidos, tienen establecido el personal encargado del desarrollo del SGM y realizan un seguimiento continuo del impacto medioambiental generado por la empresa; sin embargo, el 40% de las empresas tienen debilidades referidas al establecimiento de programas medioambientales y a la determinación de los recursos necesarios para poner en práctica los planes diseñados en esta materia, lo cual dificulta el logro de los objetivos planteados.

A pesar de que las empresas del sector petroquímico han dado muestras de los importantes esfuerzos que han realizado para prevenir y mitigar el impacto medioambiental, son pocas las empresas analizadas que han logrado obtener una certificación de su sistema de gestión medioambiental. Como se puede observar en el gráfico 3, a pesar del conocimiento del programa de adhesión voluntaria de Responsabilidad Integral impulsado en Venezuela por la Asociación Venezolana de la Industria Química y Petroquímica, y los

programas de Certificación en materia medioambiental emitidos por la “International Organization for Standardization” (ISO 14000) y el “Eco-Management and audit Scheme” (Reglamento EMAS), muy pocas empresas han implantado alguno de estos sistemas, aunque la mayoría manifestó su interés en la implantación de alguno de ellos.

Gráfico 3. Certificación de los sistemas de gestión medioambiental



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

En cuanto a la publicación de la información medioambiental, se encontró que las empresas analizadas no realizan un informe o declaración medioambiental donde se detallen por separado todos los datos relacionados con el desarrollo de programas y actividades medioambientales de la empresa, el consumo de recursos y la producción de emisiones o desechos. Los principales medios utilizados por las empresas del sector petroquímico para la presentación de información medioambiental son los informes de gestión, los cuales son utilizados por el 100% de las empresas analizadas; y las cuentas anuales, en las cuales el 80% de las empresas incluye información relacionada con los activos y provisiones medioambientales.

Adicionalmente, el 60% de las empresas hace uso de los medios de comunicación para dar a conocer a la comunidad y a sus clientes sus buenas prácticas medioambientales. Mediante estos medios, la información que se difunde se relaciona con las fortalezas en el área medioambiental de las empresas, destacando los logros obtenidos y las nuevas técnicas o programas que se estén ejecutando; sin mencionar las debilidades que puedan existir.

Las empresas del sector están de acuerdo con que la publicación de información medioambiental tiene algunos beneficios, entre los cuales consideran que se demuestra la responsabilidad y se mejora la imagen de la empresa, sobre todo en este sector que es catalogado mundialmente como uno de los sectores industriales que más afecta al medioambiente; reconocen además que el manejo de este tipo de información permite explicar mejor el impacto medioambiental causado por la empresa y determinar los costos medioambientales.

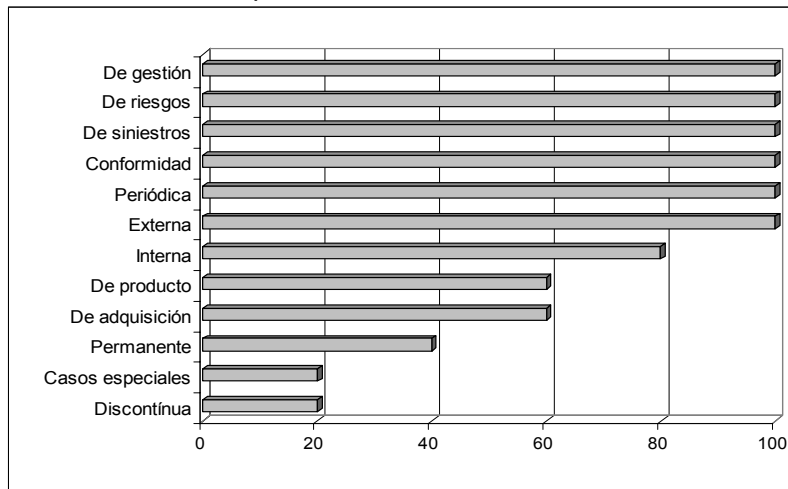
Sin embargo, el 60% de las empresas manifestó que es más celosa en cuanto a la publicación de la información medioambiental ya que consideran que este puede ser malinterpretada por algunos usuarios y utilizada con fines adversos.

Es por esta situación que las empresas no publican toda la información relacionada con sus actividades medioambientales y el impacto que ellas producen, sino que presentan

normalmente información cualitativa o proporcionan datos muy generales que no permiten hacer comparaciones para evaluar el desempeño de varias empresas.

Otro de los instrumentos de gestión medioambiental analizado, fue la aplicación de auditorías medioambientales, las cuales son realizadas por el 100% de las empresas objeto de estudio, reconociendo la importancia de su utilización, coincidiendo con lo señalado por Seoáñez y Angulo (1999) quienes señalan que la auditoría medioambiental no debe ser considerada por la empresa como una obligación y una forma de evitar sanciones, sino que debe tener un sentido más amplio que permita la correcta gestión medioambiental.

Gráfico 4. Tipos de auditorías medioambientales



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

En el gráfico 4 se presentan los principales tipos de auditoría que realizan las empresas analizadas, observando que el 100% de las empresas realiza auditorías de forma periódica, no sólo para constatar el cumplimiento de las normativas legales establecidas sino que también realizan, concordando con Seoáñez y Angulo (1999), auditorías de evaluación del sistema de gestión medioambiental, para conocer la eficacia del sistema interno de gestión medioambiental; auditorías de riesgos, para conocer y limitar los riesgos medioambientales; auditorías de siniestros, para determinar las causas de algún accidente que haya ocurrido. Estas auditorías son realizadas en el 100% de las empresas por entes externos a la organización con la finalidad de obtener resultados objetivos y el 80% de las empresas realiza además auditorías internas.

#### 4.3. Utilización de la información de costos medioambientales

Los resultados obtenidos señalan que el 100% de las empresas del sector cuantifican los costos medioambientales en los que incurren, pero sólo el 60% realiza una clasificación de dichos costos.

Algunas empresas sólo determinan de forma general el volumen de gastos relacionado con sus actividades medioambientales, según la información que suministran los departamentos en cargados de dichas actividades, pero sin segregar los costos por tipo de actividad realizada. Las empresas que si realizan una clasificación, lo hacen simplemente separando lo que para ellos representa una inversión o un gasto, denominando a estas

partidas, inversiones y gastos medioambientales o costos medioambientales preventivos y correctivos.

Las empresas del sector consideran inversiones a todos los costos relacionados con la prevención de los efectos nocivos medioambientales de sus operaciones, incluyendo las actividades relacionadas con su sistema de gestión medioambiental, obtención de permisos legal, auditorías medioambientales, etc.; y consideran gastos a todos los desembolsos de dinero que se realizan con la finalidad de reparar los daños ambientales ocasionados. Este tipo de clasificación es parecida a la clasificación dicotómica realizada por Lizcano, sin embargo, lo que en las empresas se conoce como inversión medioambiental, el autor lo llama costos ecológicos y lo que en las empresas se conoce como gastos, el autor lo reconoce como un costo medioambiental y además incluye en esta categoría los costos correspondientes a las actuaciones de reducción de los efectos nocivos que origine la empresa en el medioambiente, como parte de los costos medioambientales.

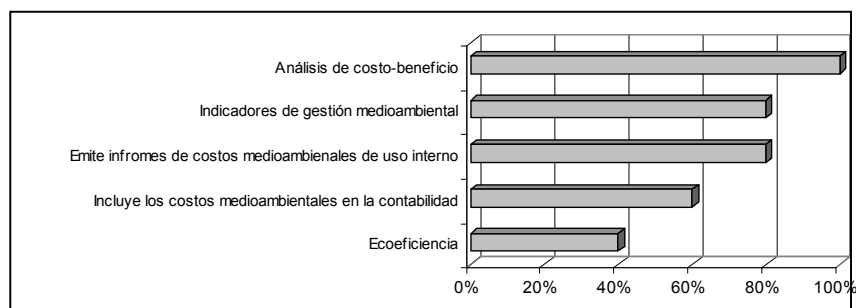
Se observó además, que las principales partidas de costos medioambientales, en las cuales incurren las empresas del sector petroquímico analizadas, corresponden con una serie de actividades que realizan estas empresas a manera de inversión para evitar que ocurran accidentes medioambientales y para disminuir el impacto causado por sus operaciones normales.

Entre los principales costos preventivos que señalaron el 100% de las empresas se encuentran el análisis, eliminación y reciclado de desechos, las auditorías medioambientales y de riesgo, los estudios ambientales, la medición de los niveles de contaminación y el mantenimiento de los equipos de control medioambiental.

Como consecuencia de la inversión realizada en prevención medioambiental, los costos correctivos son pocos, relacionados con la limpieza de contaminaciones generadas y el 60% de las empresas señaló que incurre en costos por atención médica de sus empleados debido a enfermedades relacionadas con efectos nocivos ocasionados por sus procesos productivos. Sólo un 20% de las empresas analizadas han incurrido en costos por multas o mala imagen debido al incumplimiento de sus obligaciones ambientales.

Estos costos medioambientales, son determinados generalmente de forma global sin ser desagregados en las diferentes partidas consideradas para efectos de esta investigación y sólo el 60% de las empresas analizadas los incluyen por separado en su contabilidad, tal como se observa en el gráfico 5. Esta información de costos es utilizada principalmente para realizar análisis de costo beneficio en los casos de nuevas inversiones en tecnologías más limpias o nuevos proyectos medioambientales.

Gráfico 5. Utilización de la información de costos medioambientales



Fuente: Elaboración propia basada en las encuestas aplicadas

El 80% de las empresas utiliza indicadores para evaluar su gestión medioambiental, los cuales según la información suministrada por las empresas analizadas se relacionan con la cantidad de accidentes, la cantidad de tiempo sin accidentes y la evolución de la disminución de las emisiones, pero no se analizan comúnmente indicadores relacionados con los costos de las actividades medioambientales.

También se observa que sólo el 40% de las empresas analizadas maneja sus costos con criterios de ecoeficiencia; es decir, la mayoría de las empresas trata de asegurar el cumplimiento de su compromiso ambiental mediante la implantación de sistemas de gestión que incluyen políticas y objetivos medioambientales, programas diseñados para evaluar y mitigar los efectos contaminantes y auditorías medioambientales; sin embargo, no controlan adecuadamente los costos relacionados con estas actividades.

El criterio de ecoeficiencia, de acuerdo con lo planteado por Valderrama (2006), busca promover la reducción progresiva del impacto ambiental negativo al mismo tiempo que busca la elaboración de productos a precios competitivos que satisfagan las necesidades humanas y eleven la calidad de vida de la población. Pero este criterio no es aplicado por la mayoría de las empresas analizadas, sino que se centran en resolver los problemas medioambientales sin relacionar el efecto que tienen esos costos sobre el costo total de sus productos, lo cual puede traducirse en una pérdida de competitividad de la empresa.

El análisis de los resultados obtenidos permitió identificar las principales debilidades que presentan las empresas del sector Petroquímico del estado Zulia, en cuanto a la gestión de sus costos medioambientales.

En primer lugar, no todas las empresas clasifican los costos medioambientales en los que incurren y aquellas que lo hacen sólo consideran dos categorías de costos, los preventivos y los correctivos, incluyendo en los preventivos los costos de estudios medioambientales, medición de niveles de contaminación y auditorías medioambientales, los cuales en realidad no contribuyen a evitar los efectos contaminantes sino que sólo permiten evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos medioambientales establecidos.

Esta forma de clasificar los costos medioambientales ocasiona distorsión al momento de realizar los análisis de costos, ya que los costos preventivos, como su nombre lo indican deberían contener sólo los costos que ayuden a evitar que se produzca algún tipo de efecto negativo sobre el ambiente. De la forma como se clasifican los costos actualmente, se confunden los costos preventivos con los costos de evaluación o detección, por lo que puede ocurrir que, según las empresas, a pesar de realizar fuertes inversiones en prevención, los costos correctivos sigan siendo elevados.

Por otra parte, no se considera el efecto de los costos medioambientales sobre el costo de los productos, ya que este tipo de costos se lleva por separado y no se utiliza ningún método para asignarlos a la producción.

Esta situación dificulta la determinación de la rentabilidad por producto, ya que no se consideran los costos medioambientales como parte de los costos de producción y no se conoce cuál de los productos genera una mayor o menor cantidad de costos medioambientales.



En cuanto a la utilización de herramientas de análisis de costos para la toma de decisiones se observó que la mayoría de las empresas no toman en cuenta criterios de ecoeficiencia dirigidos a optimizar los costos medioambientales de forma tal que disminuya la utilización de recursos naturales y el impacto negativo causado al menor costo posible. El análisis de costo que se realiza está orientado a determinar la rentabilidad de nuevas inversiones en materia de medioambiente y no a la reducción de costos.

Además, los indicadores de gestión medioambiental utilizados se relacionan con la evaluación del impacto ocasionado y no con los costos generados; lo cual dificulta el análisis del comportamiento de los costos medioambientales y por lo tanto la aplicación de nuevos métodos o estrategias que permitan reducirlos.

Los indicadores que se utilizan actualmente, son útiles para analizar la evolución del impacto medioambiental ocasionado por la empresa y para determinar las áreas en las cuales se requiere la aplicación de nuevas de reducción de emisiones, o nuevas técnicas para el tratamiento de efluentes y desechos, pero no suministran información sobre la evolución de los costos medioambientales correspondientes a las diferentes actividades desarrolladas por la empresa.

## **5. Conclusiones**

Las empresas del sector petroquímico del estado Zulia tienen una posición proactiva en cuanto a la variable medioambiental, ya que reconocen que sus operaciones pueden ocasionar importantes impactos sobre el ecosistema, debido a las características propias de sus procesos productivos y las materias primas que utilizan. Reconocen la importancia de la conservación del medioambiente y el cumplimiento de las regulaciones legales en materia medioambiental para poder alcanzar un desarrollo sostenible, considerando esto como su principal motivación para incorporar la variable medioambiental dentro de su gestión empresarial.

En cuanto a los instrumentos de gestión medioambiental, las empresas objeto de estudio poseen sistemas de gestión (SGM), los cuales son implantados por un Departamento o Área específica dentro de cada organización que se dedica exclusivamente a atender todos los aspectos relacionados con el medioambiente. Estos sistemas poseen políticas y objetivos medioambientales claramente definidos que incluyen además del cumplimiento de las numerosas normativas legales que rigen a este sector, un compromiso de mejora continua relacionada con la reducción de emisiones y residuos contaminantes. Sin embargo, muy pocas empresas han logrado obtener la certificación de sus sistemas de gestión medioambientales, ya que no han cumplido con todos los procedimientos requeridos.

Todas las empresas del sector contratan además empresas especializadas para realizar auditorías medioambientales periódicas, con la finalidad de evaluar el cumplimiento de los objetivos establecidos y de las regulaciones legales; de determinar los riesgos medioambientales y cuando ocurren accidentes, para determinar sus causas.

El instrumento de gestión medioambiental en el cual se observaron debilidades fue la publicación de la información medioambiental, ya que las empresas muestran cierta resistencia a publicar los datos relacionados con el impacto medioambiental de sus operaciones y con la inversión que realiza la empresa para prevenir, mitigar y corregir dichos impactos. La información que normalmente se publica se relaciona con los activos y provisiones medioambientales que se incluyen en los estados financieros e información

general sobre las prácticas medioambientales que se incluye en los informes de gestión, esta información se dirige principalmente a los accionistas y trabajadores de las empresas, por lo que la comunidad en general desconoce la situación medioambiental de estas empresas.

En cuanto a la gestión de costos medioambientales, la principal debilidad encontrada fue que las empresas del sector no clasifican sus costos medioambientales adecuadamente, no los distribuyen a sus costos de producción ni los manejan con criterios de ecoeficiencia, por lo que resultaría beneficioso para estas empresas tener un modelo de gestión de costos medioambientales en el cual se establezcan una metodología clara adaptada a las características del sector, de esta forma las empresas podrían contar con formatos estandarizados para la presentación de su información medioambiental que les permita realizar comparaciones entre diferentes períodos, e incluso realizar benchmarking con otras empresas del sector, por lo cual a continuación se presentan algunas consideraciones que deben ser tomadas en cuenta para el diseño de dicho modelo.

Para poder realizar una adecuada gestión de costos, es necesario identificarlos, cuantificarlos, clasificarlos y distribuirlos adecuadamente, de forma tal que las personas encargadas de la toma de decisiones cuenten con la información adecuada para poder determinar las inversiones que deben hacerse con la finalidad de optimizar los costos medioambientales.

Es muy importante para las empresas demostrar que su desempeño ambiental es de un nivel aceptable. Muchas partes, tanto internas como externas, se interesan en el desempeño medioambiental de las empresas, por lo que buscan información específica sobre qué tan bien se manejan sus asuntos medioambientales. Esta necesidad de obtener información sobre el desempeño ambiental, genera la necesidad de registrar los costos medioambientales.

La identificación y el registro de los costos ambientales permiten conocer mejor de donde provienen los costos, por qué se incurre en ellos, y qué impactos tienen sobre el desempeño. Esta información conllevará a un manejo más efectivo de costos y, al mismo tiempo, asegurará beneficios ambientales óptimos.

Para realizar una adecuada clasificación de costos medioambientales, se recomienda distinguir por lo menos tres categorías: prevención, evaluación y corrección:

Los costos de prevención serían aquellos destinados a evitar que los productos o el proceso productivo de la empresa genere algún tipo de impacto negativo sobre el medioambiente, incluyendo los costos de entrenamiento del personal, tecnologías limpias, los relacionados con el mantenimiento de los sistemas de gestión medioambiental (SGM) y su certificación, etc.

Los costos de evaluación o detección serían aquellos relacionados con la medición del impacto medioambiental ocasionado por la empresa, como el costo de las auditorías medioambientales, mediciones de los niveles de contaminación, estudios ambientales, etc.

Los costos de corrección serían aquellos relacionados con el manejo y eliminación de los contaminantes que se hayan producido, los costos de la degradación del medioambiente y de saneamiento ambiental.

En cuanto a la distribución de los costos a los productos, la selección del método a utilizar depende del tipo de producción que tenga cada empresa. En el caso de empresas del sector petroquímico que elaboran productos homogéneos con similares propiedades y procesos productivos, puede hacerse la distribución de costos con base funcional, de acuerdo con lo establecido por Hansen y Mowen (2003). Esto permitiría el reconocimiento de estos costos como parte del costo de producción, lo cual en el caso de las empresas analizadas puede llegar a representar un porcentaje significativo.

Otros de los aspectos que deben tomarse en cuenta en una adecuada gestión de costos medioambientales en el sector petroquímico es incorporar el criterio de ecoeficiencia como parte de los objetivos de la empresa.

Valderrama (2006) plantea que una empresa que implemente un programa efectivo de ecoeficiencia podrá obtener los siguientes beneficios: minimizará costos de producción; utilizará de manera más responsable los recursos naturales; reducirá la emisión de contaminantes; será competitivo e innovador en la producción; obtendrá ingresos adicionales con el reciclaje y reuso de desechos; gozará de prestigio entre distribuidores y consumidores; reducirá el nivel de rotación de personal y mantendrá un ambiente laboral sano y estable; tendrá acceso a nuevas oportunidades de mercado y cumplirá con estándares internacionales; y mejorará sus relaciones públicas y obtendrá la aprobación de su comunidad.

Además de beneficiar a la empresa, la implementación de programas de ecoeficiencia también resulta en consecuencias positivas para el desarrollo sostenible a nivel regional y global. La reducción de consumo de materias primas y de desechos repercute en la creación de un balance ambiental en el planeta. El aumento en los niveles de seguridad y desarrollo de recursos humanos motiva un panorama de equidad social. La eficiencia y responsabilidad empresariales son un instrumento eficaz para establecer acciones conjuntas con gobiernos y sociedad civil. Finalmente, la competitividad y rentabilidad provocadas por la adopción de nuevas tecnologías se traduce en el crecimiento económico de la empresa, y por ende, de la región.

Para contribuir con el logro de la ecoeficiencia uno de los instrumentos más útiles son los indicadores de gestión medioambientales, específicamente los indicadores medioambientales monetarios relacionados con los costos, ingresos y rentabilidad tales como: % de costos medioambientales con respecto a períodos anteriores; % de costos medioambientales preventivos con relación a las ventas, % de costos medioambientales correctivos con relación a las ventas; % de ingresos medioambientales con relación a períodos anteriores; rentabilidad medioambiental en relación con períodos anteriores y rentabilidad de la inversión medioambiental

El resultado de estos indicadores podría además presentarse en formatos estandarizados para la presentación de la información medioambiental, para que la información pueda ser comparable en diferentes períodos y con otras empresas afines.

## 6. Bibliografía

- Asqueta, Diego. *Introducción a la Economía Ambiental*. Mc Graw Hill. Madrid.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1999) *Contabilidad de Gestión Medioambiental*. Documento N°13. Segunda edición. Madrid, España.
- Blanco, Felipe. (1996). *El impacto medioambiental en la contabilidad de gestión*. VII Encuentro AECA, Palma de Mallorca.
- Centro de Información y Documentación Empresarial sobre Iberoamérica (1997). *Venezuela, Actividades del Sector Secundario. La Industria Petroquímica*. Disponible en: <http://www.cideiber.com/infopaises/venezuela/Venezuela-05-02.html> Fecha de consulta: 08/11/07.
- Conde, Javier; Cegarra, Juan; Garrido, Santiago; Martín, Juan; Mercado, Carmelo; Pascual, Sonia; Rodrigo Beatriz y Sánchez, Inés (2003) *Empresa y Medioambiente*. Hacia la gestión sostenible. Editorial Nivola. España.
- Giménez, Carlos. (2001) *Gestión & Costos*. Beneficio creciente mejora continua. Ediciones Macchi. Buenos Aires, Argentina.
- Hansen, Don. y Mowen, Maryanne. (2003) *Administración de Costos*. Contabilidad y Control. Tercera edición. Internacional Thomson Editores. México.
- Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, Pilar (2003) *Metodología de la Investigación*. Tercera edición. Mc Graw Hill. México.
- Hurtado, Jacqueline (2007) *Metodología de la Investigación Holística*. Tercera Edición. Fundación Sypal. Caracas, Venezuela.
- Lizcano, José. (1996). *La Apuesta Estratégica de la gestión contable medioambiental*. Diario 5 días. Disponible en: <http://www.observatorio-iberoamericano.org>. Fecha de consulta: 20/02/07.
- López, N.; Carratala, J.; Benvenuto, O. y Benvenuto, E. (2001) *La Gestión de los Costos Ambientales*. En *Gestión & Costos*. Beneficio creciente mejora continua. Giménez, Carlos (Coordinador). Capítulo 13. Ediciones Macchi. Buenos Aires.
- Llull, Antoni (2001) *Contabilidad Medioambiental y Desarrollo Sostenible en el Sector Turístico*. Tesis Doctoral. Universitat de les Illes Balears
- Masanet, María (2002) *Desarrollo e integración de los sistemas de información contable en la gestión medioambiental de la empresa*. Tesis Doctoral. Universitat Jaume I. España.
- Mercado, A. y Sánchez, R. (2001). Evolución del Problema ambiental-industrial en Venezuela, en *Tecnología y Ambiente*. El desafío competitivo de la industria química y petroquímica venezolana, Capítulo 3. Fundación Polar. Caracas.
- Parra, Javier. (2000). *Guía de Muestreo*. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.

- Ripoll, Vicente y Crespo, Cristina (1997) *Variables medioambientales en empresas industriales*. I Reunión sobre investigación en Contabilidad Medioambiental. Sevilla.
- Sánchez, Fabian (2004). Economía. Ambiental: Planeación Estratégica en *Contribuciones a la Economía*. Disponible en: <http://www.eumed.net/ce/2004/fesc-eape.htm>. Fecha de consulta: 23/02/07.
- Seoánez, Mariano y Angulo, Irene (1999) Manual de gestión medioambiental de la empresa. Sistemas de gestión medioambiental, auditorías medioambientales, evaluaciones de impacto ambiental y otras estrategias. Ediciones Mundi-Prensa. Madrid, España.
- Valderrama, Liduvina (2006) *Ecoeficiencia: Producir más con menos*. Disponible en: <http://www.vitalis.net/ecoeficiencia.htm> Fecha de consulta: 12/07/2006

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**BALANCE CONTABLE DE LAS NACIONES DE ACUERDO CON LOS  
ESCENARIOS DE CAMBIOS CLIMÁTICOS GLOBALES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Kassai, José Roberto  
Barbieri, Rafael Feltran  
Santos, Francisco Carlos B.  
Carvalho, Luiz Nelson  
Foschine, Alexandre  
Bacic, Miguel Juan  
Robles Júnior, Antonio  
Silveira, Rodrigo Lanna Franco da  
Associação Brasileira de Custos  
(Sócio individual)**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**BALANCE CONTABLE DE LAS NACIONES DE ACUERDO CON LOS ESCENARIOS DE  
CAMBIOS CLIMÁTICOS GLOBALES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El objetivo de este trabajo es elaborar el balance de algunos países basado en los escenarios de emisiones y capturas de carbono (GHG) estimados hasta los años 2020 y 2050, apuntados por el *Intergovernmental Panel on Climate Change* (IPCC), de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). La investigación fue conducida de forma multidisciplinar, envolviendo conceptos de las áreas de biología de los cambios climáticos, energía, geociencia, economía y contabilidad. Fue utilizada la técnica *Inquired Balance Sheet*, para clasificar el patrimonio natural en activos, pasivos y patrimonio líquido ambiental. Se seleccionó una muestra de siete países representantes del BRIC (Brasil, Rusia, India y China) y de países desarrollados de América, Europa y Asia (EUA, Alemania y Japón). Los balances contables de cada país fueron evaluados en unidades equivalentes de producto interno bruto (PIB), ajustado por el consumo de energía per cápita en toneladas equivalentes de petróleo (TEP) y en megatoneladas de carbono (MtonC) valoradas en US\$ por el costo de captura de carbono sugerido por la ONU. Los resultados de la investigación muestran que los ciudadanos de los países más desarrollados, y que a comienzos de este siglo presentaban mayores consumos de energía y mayores PIB per cápita están agotando los recursos no apenas de otras naciones sino también de generaciones futuras, al contrario de los países de bajísimo consumo de energía, que tienen altas tasas de mortalidad infantil, analfabetismo y fertilidad. El balance contable consolidado apunta hacia una situación de quiebra, con “pasivo en descubierto” equivalente a US\$ 2,3 mil anuales para cada uno de los actuales 6.600 millones de habitantes y un pasivo ambiental equivalente a un cuarto del PIB mundial. Este informe contable es una rendición cuentas a la humanidad e inaugura una nueva frontera para que la contabilidad pueda registrar los servicios ambientales y las externalidades.

## 1. Introducción

Fueron necesarios millares de años para que la humanidad alcanzase sus primeros mil millones de habitantes, pero precisamente en 1802 según datos obtenidos de la Organización de las Naciones Unidas - ONU ([www.un.org](http://www.un.org)) y, en estos últimos dos siglos hubo un crecimiento exponencial. Eso se dio con relación al aumento de la producción de alimentos y a las mejoras en las condiciones de salud y de saneamiento básico y, según las estimativas, puede alcanzar 9 mil millones de habitantes en pocas décadas, con un aumento de mil millones de habitantes cada 15 años.

Esa población tendrá que comer, vestirse, alojarse, desplazarse, calentarse y, para mantener el nivel de consumo de recursos, continuará emitiendo los gases que por efecto invernadero (GHG) y, por consecuencia, contribuyen al calentamiento global. La Agencia Internacional de Energía estima que en 2050 la necesidad energética por la población global deberá ser 110% mayor que la observada en 2004 (más que el doble), mientras que el crecimiento del uso del petróleo será del 30%. (IEA, 2007)

Markovitch (2006, 13), ex rector de la Universidad de San Pablo, en su libro: *“Para mudar o Futuro – mudanças climáticas, políticas públicas e estratégias empresariais”* (Para cambiar el Futuro – cambios climáticos, políticas públicas y estrategias empresariales), dice que algunas conclusiones asustan, y resalta los cuestionamientos en que investigadores y estudiosos están inmersos:

“...¿el calentamiento global afecta la salud humana y la oferta de alimentos? ¿En que intensidad el uso de energías fósiles agrava la concentración de gases de efecto invernadero? ¿Cuáles son las alternativas para estabilizar este nivel de concentración? ¿Cuál es la probabilidad de elevación de los niveles del mar y cuáles son las áreas más vulnerables? ¿Cómo las decisiones locales, regionales o nacionales resultan en cambios climáticos globales? ¿Cómo reducir los impactos sobre la naturaleza de hábitos de consumo insostenibles? ¿Cómo la oferta de agua potable podrá disminuir por los cambios climáticos?”

Con esto, la pregunta que surge es: “¿Los hijos y nietos de esta actual generación tendrán que pagar esta cuenta? ¿O es posible tomar medidas colectivas para minimizar ese pasivo ambiental?”. En este trabajo, los autores asumieron ambas hipótesis; o sea, las naciones tomarán medidas para alcanzar un desarrollo sustentable, a ejemplo del protocolo de Kyoto, y las generaciones futuras tendrán que arcar con el saldo de esta cuenta, aun siendo deficitaria.

El protocolo de Kyoto es un tratado internacional en que los países desarrollados tiene la obligación de reducir la emisión de los seis GHG (dióxido de carbono-CO<sub>2</sub>, metano-CH<sub>4</sub>, óxido nitroso-N<sub>2</sub>O, perfluoroarbuos-PFCs, hidrofluorocarburos-HFCs, hexafluoruro de azufre-SF<sub>6</sub>) en, por lo menos, 5,2% en relación a los niveles de 1990. Fue negociado en Kyoto, Japón, en 1997, fue abierto para firmas el 16/03/98, ratificado el 16/03/99, entró en vigor el 16/03/2005 y los países deben cumplirlo a partir del 2008 hasta el año 2012, con efectivas reducciones o medios alternativos como inversiones en mecanismos de desarrollo limpio (MDL) o créditos de carbono.

Así, de modo genérico, el problema objeto de este estudio es identificar esa cuenta que cada ciudadano de todas las naciones tendrá que arcar, convirtiendo informaciones de naturaleza cualitativa en informaciones de naturaleza monetaria o contable.



En este contexto, el objetivo de este trabajo es elaborar el balance patrimonial de las naciones, es decir, de los principales países y del planeta consolidado y, reuniendo informaciones de naturaleza multidisciplinar, proponer la clasificación de lo que serían los activos, los pasivos y el patrimonio líquido, de acuerdo con sus recursos naturales y respectivas capacidades de *carbon sequestration*.

Los países escogidos para componer la base de datos de esta investigación son representantes del BRIC (Brasil, Rusia, India, China) y de países desarrollados de América, Europa y Asia (EUA, Alemania y Japón). La muestra representa el 32% del área emergente del planeta, 50% de la población mundial, 54% del producto interno bruto (PIB) mundial y envuelve los principales bloques económicos, como la Unión Europea (UE), Mercado Común del Sur (MERCOSUL), Cooperación Económica de Asia y del Pacífico (APEC), Tratado Norte Americano de Libre comercio (NAFTA) y Área Libre de Comercio de las Américas (ALCA). Curiosamente, contienen los cinco “*monster countries*” (KENNAN, 1994), esto es, países con territorios continentales, poblaciones gigantescas y con misiones importantes para el futuro de la humanidad.

Los escenarios futuros serán los establecidos por el *Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC)* de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), más específicamente las previsiones constantes de los informes *Special Report on Emission Scenarios (SRES) A1B1 e A2B2*, y con refinamiento propuestos en este trabajo, referentes a simulaciones de otras variables en la cuestión de secuestro de moléculas de carbono, como: tipo de florestas, deforestación y uso de tecnología, no contemplados por el IPCC.

La ecuación básica de la contabilidad (activo menos pasivo es igual al patrimonio líquido) orientará la mensuración de las variables involucradas pues traduce la ley de equilibrio entre los débitos y créditos, entre los orígenes y aplicaciones, entre las causas y los efectos. Y, en lugar de registros en libros diarios, será utilizado el método “*inquired balance sheet*” o “balance preguntado” (KASSAI, 2004), una técnica que permite elaborar informes contables en situaciones de escasez o imprecisión de las informaciones, a ejemplo de las micro y pequeñas empresas. El método dispensa los registros analíticos y simultáneos e intenta montar las “piezas de un balance”, respetándose el principio básico de equilibrio y *accountant equivalency* (SANTOS, 1981).

La hipótesis o proposición inicial es que los países más desarrollados tenderían a presentar cuentas deficitarias, pasivo en descubierto, o patrimonio líquido negativos.

¿Cómo serían los balances de esos países y el consolidado para el planeta? ¿Cuál es la clasificación del país que más emite CO<sub>2</sub> en la actualidad? ¿Cómo quedaría la situación per cápita de cada ciudadano? Estas son cuestiones que orientan este trabajo.

Es en este contexto que la presente investigación se inserta y, como introducción a los aspectos metodológicos, se caracteriza como de naturaleza descriptiva y exploratoria, con la obtención de informaciones de bancos de datos oficiales, revisiones bibliográficas, interpretaciones multidisciplinarias y definiciones de algunos constructos para proponer un modelo que posibilite alcanzar el objetivo pretendido, o sea, la contabilización de esas cuentas.

El trabajo se justifica por la importancia de las cuestiones involucradas y, a pesar de la hipótesis pesimista, los informes contables elaborados permitirán análisis e interpretaciones sobre el futuro de las naciones. Y, de la misma forma como son utilizados

en las reuniones empresariales, podrán contribuir para el proceso decisorio, esta vez por parte de cada ciudadano o gestor planetario y, compartiendo la opinión presentada por MARCOVITCH (2006,27) “con un único propósito: cambiar el futuro y permitir la supervivencia de la especie humana, reafirmando el concepto de que el hombre también habita el mundo, y no solamente su casa, ciudad o país.”

## **2. El Calentamiento Global y los principales eventos relevantes**

A pesar de que estudios atmosféricos de la década de 1960 ya revelasen un aumento significativo de la temperatura global, solo recientemente hubo consenso de que tal calentamiento es provocado por la acción industrial. La línea conservadora argumentó hasta el inicio de los años 2000 que las variaciones climáticas de los últimos dos siglos eran repeticiones extremas de oscilaciones naturales de los procesos glaciales, y que las tecnologías disponibles no permitían afirmar lo contrario. Pero el argumento fue derribado justamente en su base: cilindros de hielo de más de 3 mil metros de largo fueron retirados de los polos a través de perforaciones precisas, y las burbujas de aire preservadas durante la formación de las capas de hielo a lo largo de millares de años fueron analizadas respecto a las concentraciones de gases de efecto invernadero (GHG), revelando la composición atmosférica de cada época (RAMATHAN & CARMICHAEL, 2008).

Centenas de estudios de “ice-core” proporcionados por la exploración de esos cilindros evidenciaron que las concentraciones de GHG no cambiaron significativamente hasta 1750, pero que, a partir de esa fecha, el aumento fue abrupto (ALLEY, 2000; OSBORN & BRITTA, 2006). Las concentraciones de Dióxido de Carbono (CO<sub>2</sub>) aumentaron de 280 ppm (parte por millón) en 1750 a 430 ppm en 2005, mientras el metano (CH<sub>4</sub>) los nitrosos (NO<sub>x</sub>) saltaron, en ese mismo período, de 715 ppb (parte por miles de millones) y 270 ppb a 1774 y 320 (HOWWELING *et al.*, 2008; OSTERBERG *et al.*, 2008). El doble reconocimiento de que esos gases efectivamente agravan el efecto invernadero, y que el repentino aumento de sus concentraciones solo podría ser explicado por las actividades industriales, prácticamente acabaron con la discordia.

El refuerzo vino de la *Union of concerned Scientist – Citizen and Scientist for Environmental Solutions* (UCS), que puede ser visto en el sitio [www.ucsusa.org](http://www.ucsusa.org), representado por veinte ganadores del Premio Nobel y diecinueve norteamericanos más ganadores de la Medalla Nacional de Mérito de la Ciencia, que después de analizar los informes sobre cambios climáticos discutidos a fines del siglo, no sólo confirmaron el cuadro preocupante sino también acusaron al gobierno Bush de manipular políticamente los organismos reguladores para proteger las fuentes de polución. La influencia de las UCS, si no sensibilizó al gobierno federal de los EUA, que mantiene su veto al Protocolo de Kyoto, promovió la movilización de 17 estados y más de 400 ciudades norteamericanas, entre ellas New York, Los Ángeles y Chicago, a establecer sus propias cuotas de disminución de emisiones, muchas de ellas bastante más radicales que la de Kyoto.

El más completo y respetado informe financiero sobre los impactos económicos del calentamiento global, el “*Stern Review Report*” (STERN, 2006), fue encomendado por el Tesoro Británico en el 2006 y se convirtió rápidamente en el modelo de agenda política europea para la inversión gubernamental y privada, al mismo tiempo en que se transformó en el más criterioso manual de la emergente “*Climate Change Economics*”. El *Stern Review* trae un cuadro económicamente optimista al considerarse el tamaño del deterioro en los cofres que pueden provocar las catástrofes ambientales climáticas. Como un nuevo campo político y económico de oportunidades, lucro con reputación ambiental debe ser la nueva

orden mundial, desde que tres cambios sean seguidos: (1) precificación del carbono, (2) tecnología de eficiencia energética y (3) cambio comportamental del consumo.

No obstante, el mercado financiero se anticipó a las recomendaciones del *Stern Review*, la Bolsa del Clima de Chicago o “*Chicago Climate Exchange (CCX)*”, fundada en 2003, ofrece dos principales tipos de acciones: cuotas de carbono, vía Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) previstas por el protocolo de Kyoto, y secuestro de carbono vía proyectos de reforestación y manutención forestal, independientes del protocolo. En el primer caso, empresas públicas o privadas que reduzcan sus emisiones por debajo del máximo establecido venden su “derecho de contaminar” o sus “cuotas de carbono evitado” para empresas que por opción o incapacidad tecnológica no cumplieron sus metas. En el segundo caso, proyectos gubernamentales o privados venden cuotas de carbono secuestrado por la biomasa, contabilizados a través de manutención de reservas forestales o reforestaciones. Las empresas que poseen esas acciones “compensan” sus poluciones como si estuviesen resguardando o plantando árboles, que para crecer, consumen carbono de la atmósfera (CCX, 2008).

La figura siguiente ilustra el cronograma histórico, la línea del tiempo o la curva del conocimiento de los principales eventos relevantes sobre el calentamiento global, iniciando por el descubrimiento del dióxido de carbono en 1753 por Joseph Black hasta la proclamación del “Año Internacional del Planeta Tierra (AIPT)” por la ONU (2008), teniendo como slogan: “Las ciencias de la Tierra al servicio de la Humanidad”.

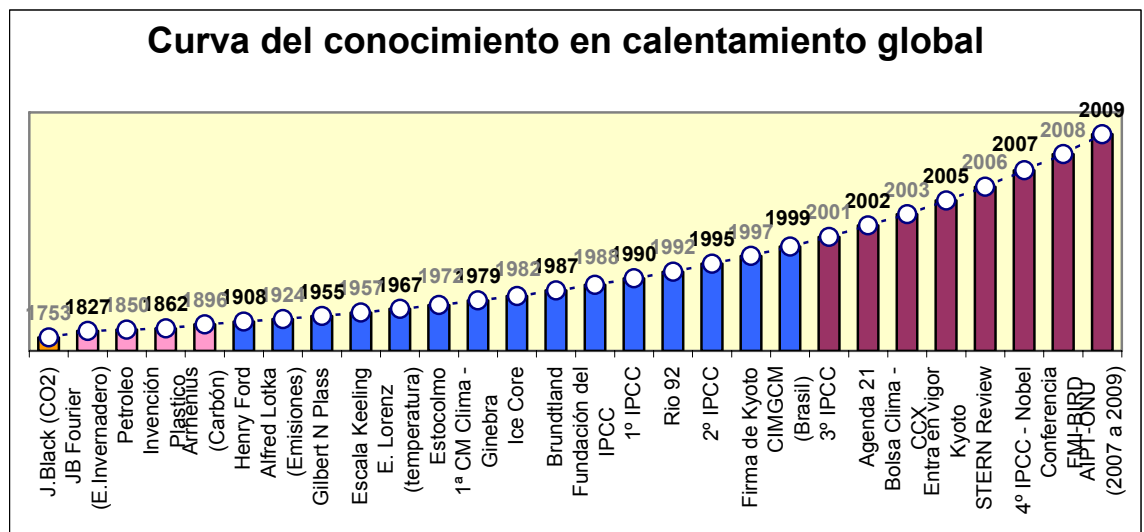


Figura 1 – Curva del conocimiento en calentamiento global

### 3. Aspectos Metodológicos y Procesamiento de la Investigación

Después de un proceso de maduración y de discusiones multidisciplinarias, se llegó al siguiente modelo para la mensuración y evaluación monetaria de las variables involucradas en los escenarios de esta investigación: (1) Cómputo de los saldos residuales de carbono de cada país en MtonC y valoración por el costo de captura de carbono sugerido por el IPCC; (2) Conversión del producto interno bruto de cada país en unidades equivalentes per cápita del número de habitantes y del consumo medio de energía en tonelada equivalente de petróleo – TEP, una media de “PIB socioambiental”; y (3) Cierre de los balances contables

de los países por la técnica *inquired balance sheet* o balance preguntado, un método simple para equilibrar la complejidad de los datos colectados.

### 3.1- Cómputo del saldo residual de carbono de cada país en MtonC y conversión en dólares americanos.

Para el cómputo de los saldos residuales y del balance de emisión/captura de carbono fueron realizadas consultas a la literatura especializada, con cruce de informaciones que permitieron generar datos compuestos, específicos, no prontamente disponibles. Los datos obtenidos fueron distribuidos en 4 tablas similares, 2 considerando ausencia de deforestación y 2 considerando tasas fijas de deforestación en los países, todas en unidades Mega tonelada de Carbono (MtonC). Estas tablas fueron replicadas una vez, convirtiéndose las unidades en dólar americano (US\$), tomando en consideración el costo medio de captura de carbono, dadas las tecnologías actuales, sugerido por el IPCC, de US\$ 45,00/tonC. Cada una de las 4 tablas elementales y de las réplicas en valores monetarios contienen 9 columnas con las siguientes rubricas: país, *stock* de carbono forestal potencial, emisión acumulada de carbono en escenario A1B1 del IPCC, emisión acumulada de carbono en escenario A2B2, captura de carbono por la biomasa forestal y suelo, captura industrial de carbono con alta tecnología, captura industrial de carbono con baja tecnología, saldo acumulado de carbono (mejor escenario relativo), saldo acumulado de carbono (peor escenario relativo).

La conversión de los valores en toneladas de Carbono (tonC) a dólar americano (US\$) fue calculada de acuerdo con lo sugerido por Metz *et.al.* (2005) contenido en el “*Special Report on Carbon dioxide Capture and Storage*” del IPCC. Tal informe estima costos de “captura de carbono” variando entre 39 - 51 dólares/tonelada de carbono. Estos valores son entendidos como el costo necesario para que cada tonelada de carbono emitida en la producción industrial sea capturada y almacenada en el subsuelo, en vez de liberada en la atmósfera. Los costos oscilan conforme una serie de variables, como el sector de la actividad industrial, el volumen de producción, la matriz energética utilizada y el tipo de captura de carbono (depósito bruto en fisuras del subsuelo, depósitos con procesamiento en derivados de carbonados, depósito bruto en fisuras marinas o disolución), todas las tecnologías disponibles actualmente.

Se utilizó en el presente estudio el valor US\$ 45,00/tonC, media simple de los extremos estimados en el referido informe, por opción de estos autores y por la indisponibilidad de instrumentos más precisos para ponderar mejor el costo.

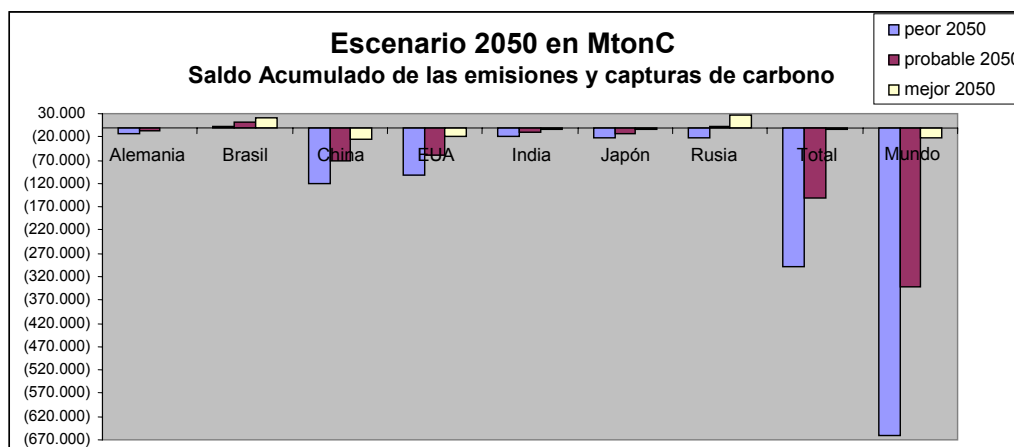
El cuadro 1 presenta el resumen que posibilita la comprensión de los cálculos elaborados en los principales escenarios. El cuadro demuestra el resumen de las cuatro principales simulaciones del saldo acumulado de las emisiones y capturas de carbono, para los períodos hasta el 2020 y 2050 y considerándose los peores y mejores escenarios, esto es, con deforestación y baja tecnología (CD-BT) y sin deforestación y alta tecnología (SD-AT), para cada uno de los países estudiado, para la suma de estos y para todo el planeta.

**Cuadro 1** – Resumen de los principales escenarios de emisiones y capturas de carbono (en MtonC y en US\$ Miles de Millones)

PAÍS	En MTONC				En Mil Millones US\$			
	(1) CD-BT	(2) SD-AT	(3) CD-BT	(4) SD-AT	(1) CD-BT	(2) SD-AT	(3) CD-BT	(4) SD-AT
	Peor 2020	Mejor 2020	Peor 2050	Mejor 2050	Peor 2020 CD	Mejor 2020	Peor 2050	Mejor 2050
Alemania	(4.566,33)	(3.077,77)	(14.289,26)	(2.094,99)	(205,49)	(138,50)	(643,02)	(94,28)
Brasil	3.997,42	6.624,43	2.171,49	22.013,98	179,88	298,10	97,72	990,62
China	(31.504,78)	(20.747,24)	(119.340,33)	(25.654,17)	(1.417,72)	(933,63)	(5.370,32)	(1.154,44)
EUA	(29.877,93)	(19.587,00)	(103.269,48)	(17.810,23)	(1.344,51)	(881,41)	(4.647,13)	(801,46)
India	(5.953,65)	(3.761,62)	(20.359,29)	(2.292,48)	(267,91)	(169,27)	(916,17)	(103,16)
Japón	(6.691,99)	(4.513,16)	(21.448,74)	(4.516,80)	(301,14)	(203,09)	(965,20)	(203,28)
Rusia	(392,88)	4.683,66	(20.937,82)	27.876,83	(17,68)	210,76	(942,20)	1.254,46
<b>Total</b>	<b>(74.990,14)</b>	<b>(40.378,70)</b>	<b>(297.473,43)</b>	<b>(2.477,86)</b>	<b>(3.374,57)</b>	<b>(1.817,04)</b>	<b>(13.386,32)</b>	<b>(111,51)</b>
<b>Mundo</b>	<b>(119.893,93)</b>	<b>(51.896,96)</b>	<b>(660.401,52)</b>	<b>(21.982,88)</b>	<b>(5.395,21)</b>	<b>(2.321,87)</b>	<b>(29.718,08)</b>	<b>(989,23)</b>

Legenda : CD-BT = con deforestación y baja tecnología SD-AT = sin deforestación y alta tecnología

La Figura 2 ilustra la situación de esos países y del mundo. Obsérvese que apenas dos países presentan saldos acumulados “positivos” y el déficit planetario es apuntado en ambos escenarios. Al comparar 2020 con 2050, las proyecciones optimistas y pesimistas, queda evidente que el “tiempo” es la variable relevante en esas simulaciones, y eso permite inferir que, independientemente del grado de precisión de las variables estudiadas, el escenario crítico para el futuro es una realidad.

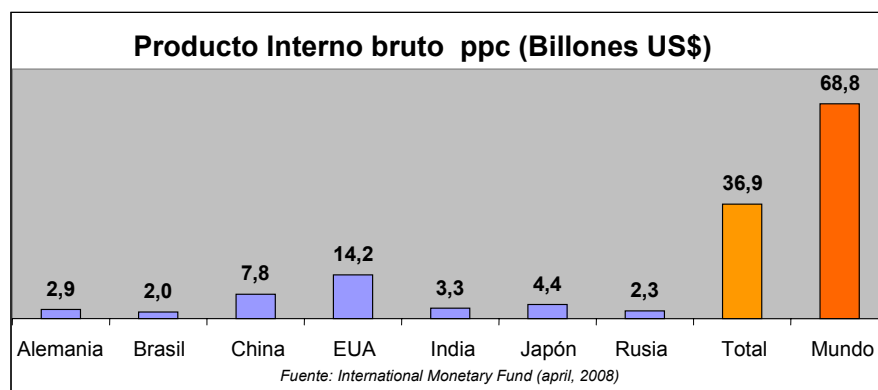


**Figura 2** – Escenario 2050 en MtonC – saldo de las emisiones y capturas de carbono

### 3.2- Conversión del producto interno bruto (PIB) de cada país en unidades equivalentes per cápita del número de habitantes y del consumo medio de energía en tonelada equivalente de petróleo (TEP)

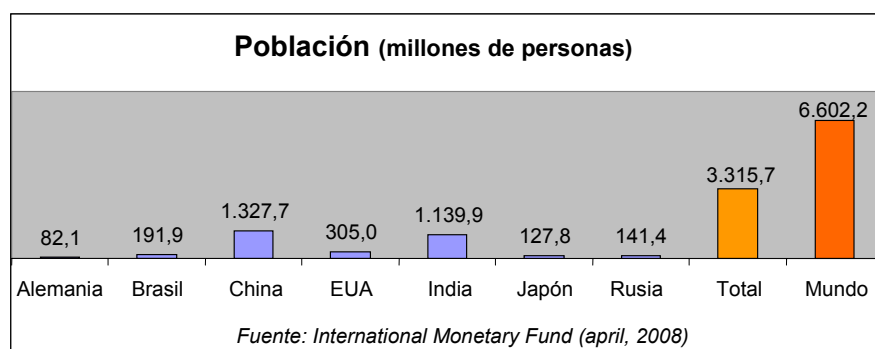
El producto interno bruto (PIB), o *gross domestic product* (GDP), representa la suma en valores monetarios de todos los bienes y servicios producidos en un determinado país y, por este motivo, fue definido como parámetro para la evaluación de los activos. Se escogió el método paridad de poder de compra (ppc) o *purchasing power parity* (ppp), adoptado por las Naciones Unidas y por el Banco Mundial, y es considerada la forma más adecuada para las comparaciones internacionales, ya que todos los países tienen la misma base de referencia, o sea, los precios de las mismas mercaderías y servicios en los EUA, multiplicados por las cantidades de bienes y servicios en cada país. Representa, así, la variación real de las

actividades económicas de los países, independientemente de sus políticas cambiarias. La Figura 3 ilustra el monto del PIB de esos países, de acuerdo con el *International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, April 2008* ([www.imf.org](http://www.imf.org)) y muestra la participación relevante (54%) de esos países en la composición de este PIB mundial.



**Figura 3** –Producto interno bruto - concepto paridad poder de compra.

La figura 4 a continuación ilustra el número de habitantes de los países incluidos en este estudio, siendo que, según el *U.S. Popclock projection, del US Census Bureau (2008)*, se produce el nacimiento de una nueva persona cada 7 segundos.



**Figura 4** – Población (en Millones de habitantes)

Para los propósitos de este trabajo, el PIB per cápita será ajustado por el consumo medio de energía de cada país, pretendiendo ecualizar las diferencias regionales debidas a las características geográficas y el nivel de confort de cada uno de los países; en un país de clima tropical la necesidad de energía seguramente es inferior que en un país donde el calor o frío son intensos. Los aspectos de reducción del nivel de consumo de los países desarrollados, o del aumento en los países pobres no están contemplados en este trabajo y pueden ser objetos de un nuevo estudio.

Vivimos las fases de la leña, del carbón vegetal, del carbón mineral y hoy estamos en pleno auge de la fase del petróleo. Muchos estudiosos, a ejemplo de SACHS (2007), afirman que cuando el precio del barril de petróleo sobrepasase la barrera de los cien dólares otras fuentes de energías se tornarían viables (US\$ 119,50 en abr/08). Asumiéndose grandes tendencias para las variables como el crecimiento económico mundial, la intensidad energética, el progreso de las tecnologías y la evolución de los costos relativos de energía,

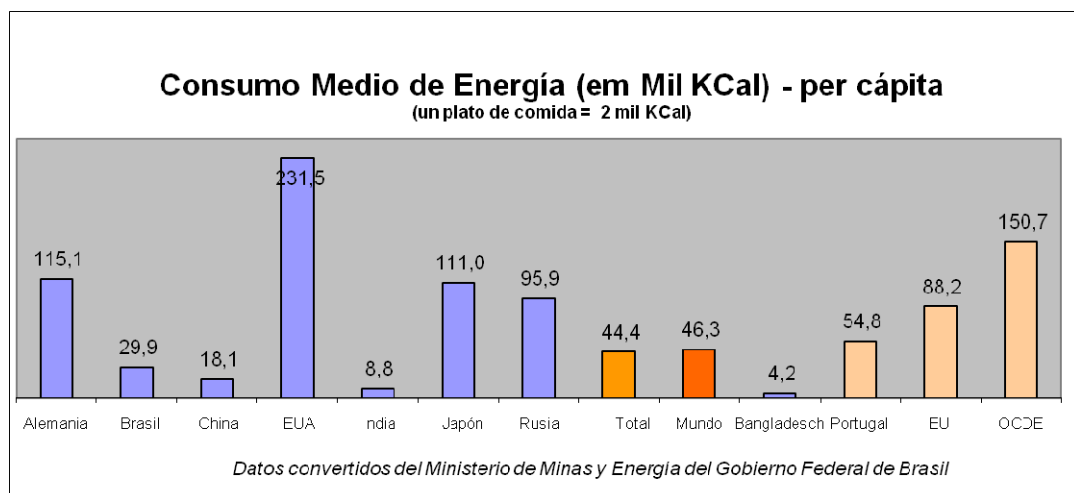
se extrapola el consumo futuro de energía. Se admite que el sistema energético es rígido y tiene gran inercia, haciendo que grandes rupturas sean improbables. Así, las condiciones actuales del sistema constituyen una referencia fundamental para el futuro.

Según el Balance Energético Nacional elaborado por la Empresa de Investigación Energética (EPE), del Ministerio de Minas y Energía del Gobierno Federal (2006), el consumo anual de energía en el 2030 puede llegar a 18.185 millones de tonelada equivalente de petróleo (TEP), elevando el consumo medio per cápita de los actuales 1,69 TEP a 2,22 TEP. En los países cuyo consumo medio de energía es inferior a 1 TEP anual, las tasas de analfabetismo, mortalidad infantil y fertilidad son altas, mientras la expectativa de vida y el IDH son bajos. Así, a pesar de la necesidad de reducción emergente del consumo de energía, o de sustitución por otras no contaminantes, es vital aumentar la barrera de 1 TEP en los países pobres (GOLDEMBERG, 2007).

Una TEP corresponde a 10.000.000 Kcal y puede ser convertida para el consumo medio diario de la siguiente forma, tomándose por base el consumo medio mundial (1,69 TEP):

$$\text{Consumo Medio Mundial} = \frac{1.69 \text{ Tep} \times 10.000.000 \text{ Kcal}}{365 \text{ dias}} = 46.301 \text{ Kcal por Día}$$

Adoptándose que una alimentación básica tiene en torno de 2.000 Kcal y la energía gastada durante todas las actividades diarias, como bañarse, iluminación, preparar comida, TV, internet, calefacción, refrigeración, transporte etc. se llega al consumo medio diario. Mientras que el consumo medio diario en Brasil es de 29.800 Kcal, los EUA superan las 230.000 Kcal y países como Bangladesch están alrededor de las 4.000 Kcal. Véase la Figura 5.

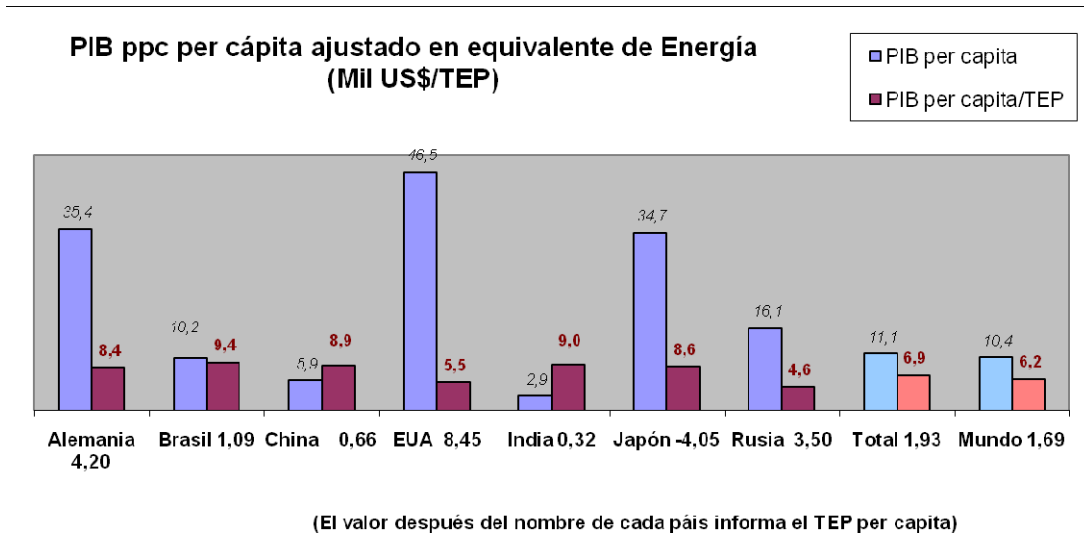


**Figura 5** – Consumo medio diario per cápita de energía de los países (en Mil Kcal)

Así, para los propósitos de este trabajo, y para poder evaluar mejor el activo de cada uno de los países estudiados, como el conjunto de recursos autosustentables, se ajustó el PIB per cápita por una unidad equivalente de consumo de energía - TEP, por medio de la siguiente formulación:

$$\text{PIB per cápita equivalente de energía} = \frac{\text{PIB ppp per cápita anual}}{\text{Consumo Medio de Energía Anual (emTep)}}$$

Y, de acuerdo con el Dossier Energía y Desarrollo (GOLDEMBERG, 2007) y comparaciones con diversas otras fuentes, con estimativas del consumo medio de energía de los países, se hicieron los siguientes ajustes en el PIB ppc per cápita de los países estudiados, y que son evidenciados en el gráfico siguiente.



**Figura 6 – PIB ppc per cápita equivalente de energía (TEP)**

Con esos ajustes propuestos, el PIB per cápita expresa no apenas el *purchasing power parity (ppp)*, sino también la paridad del consumo de energía (pce), lo que permite depurar el objeto del presente estudio en la evaluación de los activos socioambientales, pues asocia el consumo de energía y el PIB con los cambios climáticos. En esas ilaciones, hasta se propuso para esa nueva medida el título de “PIB socioambiental”; obviamente agregando conceptos del IDH y nuevos refinamientos.

### 3.3- Cierre de los balances contables de los países por la técnica Inquired Balance Sheet

En relación con los desafíos del siglo XXI, la contabilidad se ha mostrado más lenta que los demás conocimientos acumulados o a las “ciencias de la Tierra”. El movimiento rumbo a la armonización e internacionalización y el alineamiento con la Contabilidad Social de intangibles camina hacia el reconocimiento de los cambios climáticos (CROWTER, 2000). Esta iniciativa es importante, pues incentiva el desarrollo de la contabilidad ambiental, o socioambiental como prefieren estos autores, de forma más amplia e interdisciplinaria.

La ciencia contable, cuando se compara con otras ramas de las ciencias naturales, se asemeja más a una técnica administrativa, pero, a lo largo de los siglos ella preserva algunos principios básicos e importantes, como: la ley del equilibrio y *accountability*. El equilibrio está retratado en la ecuación fundamental de la contabilidad: activo menos pasivo es igual al patrimonio líquido (Luca Pacioli, 1445-1517) y se basa en el principio del débito y crédito, de los orígenes y aplicaciones, de la oferta y demanda, del riesgo y beneficio y de las leyes de causa y efecto. El otro principio básico es el de *accountability* (CARVALHO, 1991; NAKAGAWA, 1993/2003), un concepto de la esfera ética y que remite a la obligación de



rendición de cuentas y de responsabilidad social (SCHEDLER, 1999). Con esos propósitos, este trabajo procura contribuir para la cuestión emergente de cambios climáticos, expande los significados de pasivo ambiental y sugiere la terminología patrimonio líquido ambiental (PLA), relacionándolos con la preservación de todo el patrimonio natural. Es una rendición de cuentas a la Humanidad y que, por eso, no estaría limitada por aspectos normativos, auditorías y tribunales de cuentas, sino a la conciencia de cada ciudadano; valores estos, implícitos en los conceptos de equilibrio y *accountability*.

Debido al grado de imprecisión de los datos colectados en este trabajo y a la dificultad en el tratamiento de informaciones multidisciplinarias, se escogió un método contable que simplifica el registro de los eventos económicos, denominado *inquired balance sheet* o balance preguntado (KASSAI, 2004). El método dispensa los registros analíticos y simultáneos y procura montar las “piezas de un balance”, respetándose el principio básico de equilibrio. Como en una balanza, por lo tanto, los datos analizados hasta el momento en este trabajo serán contabilizados de la siguiente forma:

**Activo:** corresponde al producto interno bruto, método paridad del poder de compra, per cápita, convertido en unidad equivalente de energía en tonelada equivalente de petróleo. Con esa medida “equivalente” o “PIB Socioambiental”, el Activo representa los recursos naturales que cada ciudadano de determinado país posee para generar beneficios futuros para su sustento y preservación del medio ambiente.

**Patrimonio Líquido (PL):** corresponde al saldo residual del potencial de los *stocks* de floresta, de las emisiones y capturas de carbono, medidos en mega toneladas de carbono y convertidos a dólares americanos de acuerdo con este trabajo.

**Pasivo:** corresponde al saldo de obligaciones que cada ciudadano de determinado país tiene en relación con su sustento y a la preservación del medio ambiente, es calculado por *accountant equivalency*, o “por diferencia” (SANTOS, 1981), por medio de la ecuación fundamental de la contabilidad.

La contabilización de los eventos, de acuerdo con el modelo propuesto, permite el cálculo de tres resultados posibles, a saber:

**PLA “positivo”:** cuando la situación económica de cada ciudadano de determinado país es “superavitaria”, o sea, genera una renta más que suficiente para asumir sus compromisos con la preservación del medio ambiente, y aún sobran créditos de carbono excedentes.

**PLA “nulo”:** cuando la situación económica de cada ciudadano de determinado país es “nula”, o sea, genera una renta suficiente para asumir sus compromisos con la preservación del medio ambiente. En un contexto de responsabilidad social, ese sería un referencial límite.

**PLA “negativo”:** cuando la situación económica de cada ciudadano de determinado país es “deficitaria”, o sea, genera una renta insuficiente para asumir sus compromisos con la preservación del medio ambiente, necesitando reducir las emisiones o negociar créditos de carbono de otras naciones. O aún, su nivel de consumo y de emisiones están sobrevaluados en relación a su activo ambiental.

Este contexto permite reflexionar sobre la esencia conceptual del patrimonio líquido: no existe por sí solo, es el simple resultado de una ecuación matemática o de la contabilidad, o es una sobra de activo o un exceso de pasivo. Por eso, en este trabajo, principalmente el lector neófito, podrá interpretar el PL positivo como un activo ambiental y el PL negativo como un pasivo ambiental.

La interpretación de estos resultados posibles puede ser enfocada en el (1) balance patrimonial individual de determinado país, o en el (2) balance patrimonial consolidado como un todo. A pesar de la situación económica en que cada país se encuentre en el inicio de este siglo, y sin considerar el análisis cualitativo y social de esta situación, se presupone que cada ciudadano continuará consumiendo inercialmente el montante de su activo y el saldo superavitario (o deficitario), solamente se percibirá en el balance consolidado del planeta. En una situación individual de patrimonio líquido negativo (deficitario), el ciudadano “no sustentable” estará consumiendo recursos de otros ciudadanos de determinados países. En una situación de patrimonio positivo (superavitario), el ciudadano tiene que ser consciente para mantener su nivel de solidaridad con la sociedad y el medio ambiente. En el balance patrimonial consolidado, para el planeta como un todo, una situación de patrimonio líquido positivo demuestra que la situación está bajo control, necesitando apenas coordinar las acciones políticas y económicas entre las naciones superavitarias y deficitarias. En una situación deficitaria, de patrimonio líquido negativo o “pasivo en descubierto”, indica una situación crítica y de quiebra y la necesidad de fuertes cambios en los procesos decisorios de las naciones.

Para la preparación del cierre contable de las cuentas, las informaciones constantes en el Cuadro 1 (Resumen de los principales escenarios de emisiones y capturas de carbono) fueron convertidas en unidades per cápita en función del número de habitantes de cada país y para cada uno de los escenarios elegidos. El resultado es retratado en el Cuadro 2.

**Cuadro 2** – Simulaciones de las emisiones en los escenarios 2020 y 2050 en US\$-Mil per cápita

PAÍS	Población (mil)	En US\$ - Mil per cápita					
		(1) CD-BT	(2) SD-AT	(3) CD-BT	(4) SD-AT	2020	2050
		Peor 2020	Mejor 2020	Peor 2050	Mejor 2050	probable	probable
Alemania	82.599	(2,5)	(1,7)	(7,8)	(1,1)	(2,1)	(4,5)
Brasil	191.791	0,9	1,6	0,5	5,2	1,2	2,8
China	1.328.630	(1,1)	(0,7)	(4,0)	(0,9)	(0,9)	(2,5)
EUA	305.826	(4,4)	(2,9)	(15,2)	(2,6)	(3,6)	(8,9)
India	1.169.016	(0,2)	(0,1)	(0,8)	(0,1)	(0,2)	(0,4)
Japón	127.967	(2,4)	(1,6)	(7,5)	(1,6)	(2,0)	(4,6)
Rusia	142.499	(0,1)	1,5	(6,6)	8,8	0,7	1,1
<b>Total</b>	<b>3.348.328</b>	<b>(1,0)</b>	<b>(0,5)</b>	<b>(4,0)</b>	<b>(0,0)</b>	<b>(0,8)</b>	<b>(2,0)</b>
<b>Mundo</b>	<b>6.602.224</b>	<b>(0,8)</b>	<b>(0,4)</b>	<b>(4,5)</b>	<b>(0,1)</b>	<b>(0,6)</b>	<b>(2,3)</b>

Leyenda : CD-BT = con deforestación y baja tecnología SD-AT = sin deforestación y alta tecnología

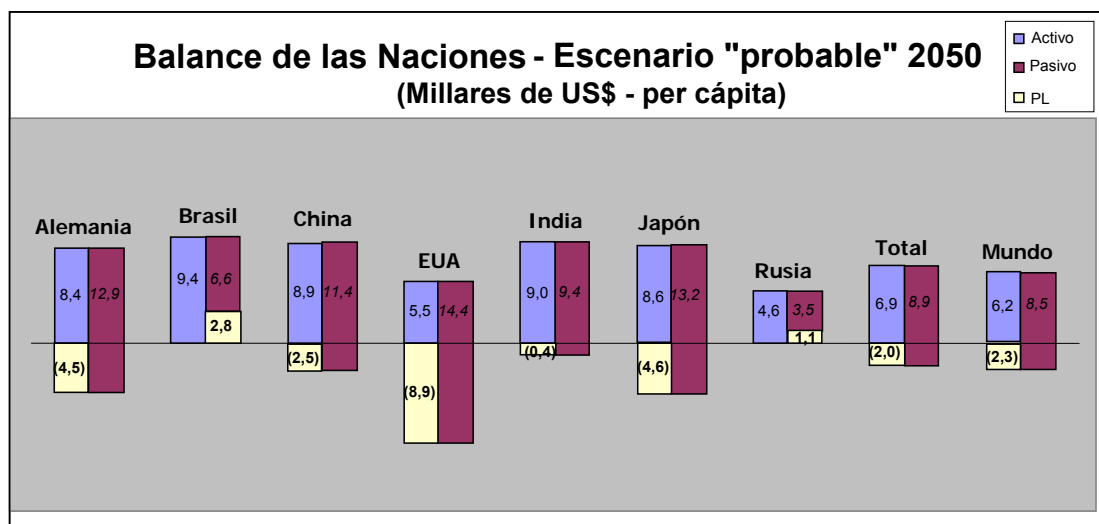
Finalmente, para el cierre de los balances patrimoniales, serán utilizadas las informaciones de la Figura 6 (PIB ppp per cápita equivalente de energía TEP) y del Cuadro 2 (Simulaciones de las emisiones en los escenarios 2020 y 2050 en Mil-US\$ per cápita), para la evaluación monetaria de los activos y el patrimonio líquido, respectivamente. El pasivo se obtiene por *accountant equivalency*, según el método *inquired balance sheet*.

#### 4. Resultados obtenidos

El Cuadro 3 y la Figura 7 abajo presentan los balances de las naciones obtenidos y demuestra tres escenarios para 2050 (peor, mejor y probable). Son 3 de las 16 simulaciones posibles, las cuales se consideraron en este trabajo como las más representativas. Es importante resaltar que los “peores escenarios” son aquellos donde deforestación y tecnología de captura de carbono siguen la tendencia actual, considerando tasas de deforestación anual fija e igual a la observada en 2005, mientras que en los “mejores escenarios” son considerados deforestación cero y tecnología de captura con tasas de eficiencia crecientes año a año, estimada por el propio informe del IPCC (METZ *et al.*, 2005).

**Cuadro 3 – Balances de las Naciones – Escenarios 2050 (millares de US\$ per capita)**

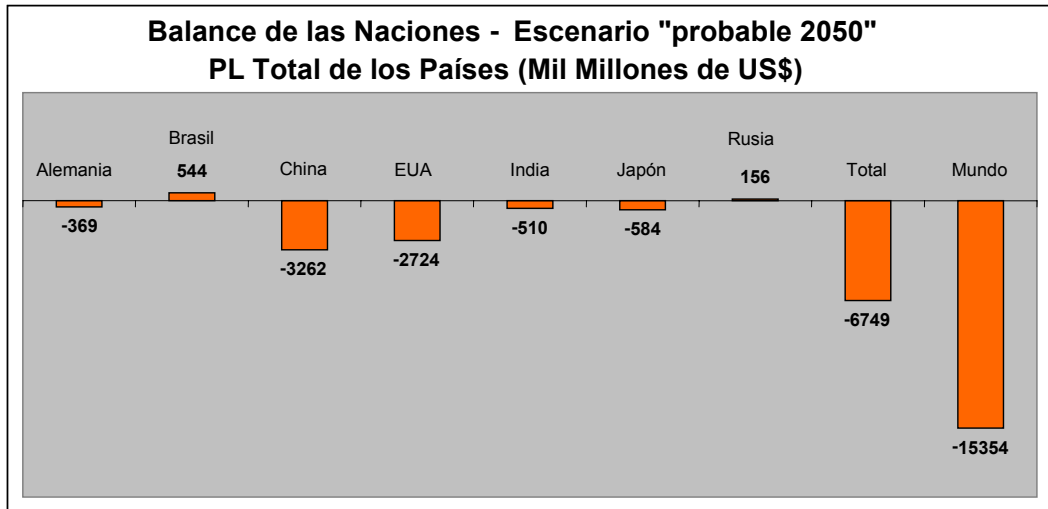
PAÍS	Peor			Mejor			Probable		
	Activo	Passivo	PL	Activo	Passivo	PL	Activo	Passivo	PL
Alemania	8,4	16,2	(7,8)	8,4	9,5	(1,1)	8,4	12,9	(4,5)
Brasil	9,4	8,9	0,5	9,4	4,2	5,2	9,4	6,6	2,8
China	8,9	12,9	(4,0)	8,9	9,8	(0,9)	8,9	11,4	(2,5)
EUA	5,5	20,7	(15,2)	5,5	8,1	(2,6)	5,5	14,4	(8,9)
India	9,0	9,8	(0,8)	9,0	9,1	(0,1)	9,0	9,4	(0,4)
Japón	8,6	16,1	(7,5)	8,6	10,2	(1,6)	8,6	13,2	(4,6)
Rusia	4,6	11,2	(6,6)	8,8	(0,0)	8,8	4,6	3,5	1,1
<b>Total</b>	6,9	10,9	(4,0)	6,9	6,9	(0,0)	6,9	8,9	(2,0)
<b>Mundo</b>	6,2	10,7	(4,5)	6,2	6,3	(0,1)	6,2	8,5	(2,3)



**Figura 7 – Balances de las Naciones – Escenario “Probable” 2050 (per cápita)**

En el escenario “probable” 2050, Brasil y Rusia confirman la situación favorable con saldos excedentes de carbono, y evidencian la importancia de sus florestas en el escenario global. El déficit mundial se eleva a 15,3 billones de dólares.

La Figura 8 demuestra el escenario “probable” 2050, pero convertidos para valores totales de cada país, donde se visualiza la cuenta total de cada país o consolidado. Obsérvese.

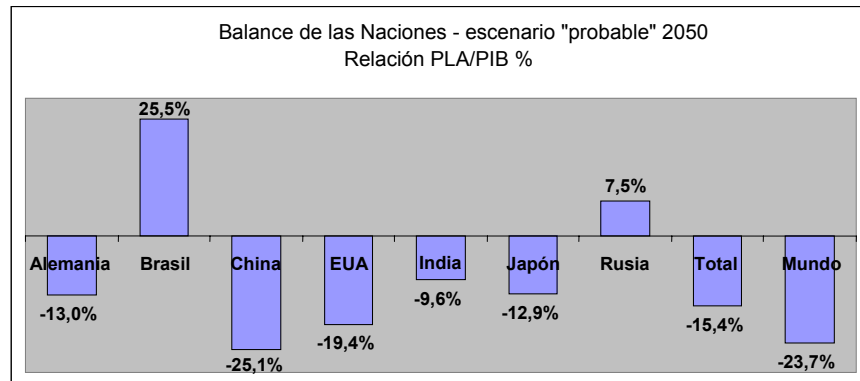


**Figura 8 – Balances de las Naciones – Escenario “Probable” 2050 (Valores Totales)**

Así, el cuadro presentado en la figura anterior, presenta el valor total de la “cuenta” debida por las naciones, y cada uno de sus ciudadanos, en virtud de los escenarios de cambios climáticos. Apenas Brasil (US\$ 544 mil millones) y Rusia (US\$ 156 mil millones) presentan patrimonio líquido ambiental (PLA) positivos; esos dos “*monster country*” equivalen a 2,22 billones de árboles listos. Lamentablemente, se confirma la hipótesis inicial de este trabajo: el saldo total de la cuenta, o el Balance Consolidado del mundo es deficitario (US\$ 15,3 billones).

Se hace evidente, delante de la magnitud de esos números, que las soluciones para la situación emergente del Mundo requiere la acción de todas las naciones; las situaciones privilegiadas de Brasil y Rusia son insuficientes, pues representan menos del 5% del déficit global. Se requiere, por lo tanto, la acción de las naciones más desarrolladas. Queremos creer que sea por eso que los EUA se rehusaron a firmar el protocolo de Kyoto, que ya sabían de la insuficiencia de este protocolo, y que su responsabilidad delante del cuadro global es inexorable.

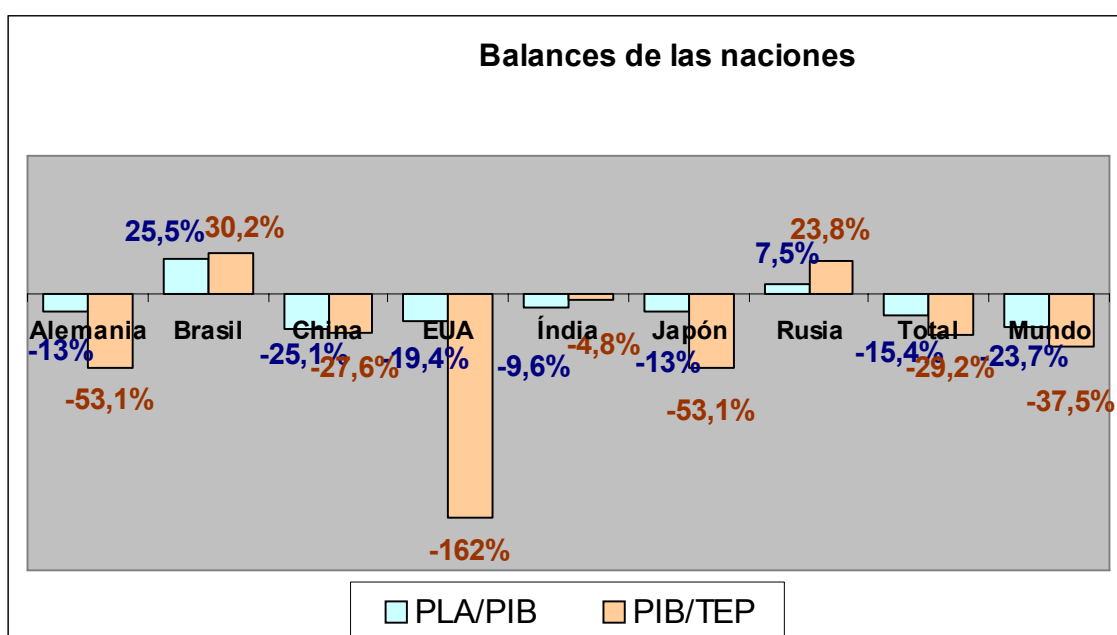
Por otro lado, con un poco de optimismo, este informe contable muestra que es posible encontrar alternativas para saldar esta cuenta, obsérvese que la deuda total representa menos de un cuarto del PIB del Planeta, como se demuestra en la Figura 9.



**Figura 9** – Balances de las Naciones – Patrimonio Líquido Ambiental de cada país en relación con su PIB

El déficit planetario representa 23,7% del PIB Mundial. Los EUA pueden contribuir con el 19,4% de su PIB. La cuenta de China del 25,1% es impresionante en virtud de su población (¿imagine si ellos adquieren el hábito de consumo de carne bovina?). Japón y Alemania se equivalen con el 13% de sus respectivos PIB y tienen papeles importantes en ese escenario internacional, pues pueden contribuir con tecnologías. La India también tiene una cuenta elevada del 9,6% de su PIB, pero es una situación adversa, pues, al contrario de las naciones desarrolladas, precisa elevar su renta y sobrepasar el consumo medio de energía superando una TEP. Obviamente, todas esas acciones tienen que ser coordinadas de forma armónica.

Profundizando esta cuestión, es razonable considerar que los países que consumen más energía en TEP, y consecuentemente emiten más carbono, tendrían una “responsabilidad social” mayor frente al escenario global. La figura 10 muestra esa relación porcentual del PLA comparando el PLA de cada país con sus respectivos Activos, medidos por el “PIB Socioambiental”, o sea, ajustado por el consumo medio de energía (TEP). Nótese que el superávit de Brasil y Rusia son aún más representativos, el déficit de la India es reducido debido a su bajo consumo de energía per cápita y la responsabilidad de los países desarrollados es más acentuada, a ejemplo de los EUA.



**Figura 10** – Balances de las Naciones – Patrimonio Líquido Ambiental (PLA) de cada país en relación a su PIB Equivalente (PIB/TEP)

Este es el gran desafío, no se trata de meras simulaciones de débitos/créditos, o de aportes financieros, sino de un gran teatro de la vida real, donde los actores tendrán que hacer la diferencia, tendrán que utilizar los conocimientos acumulados en las ciencias y tecnologías, a lo largo de la historia de la humanidad, en el ámbito social, económico y político, y teniendo como premisa la responsabilidad social o *accountability*. Es un plan que

envuelve toda la colectividad y exige la cooperación conjunta, no es un juego gana/pierde o de suma cero; o todos ganan, o todos pierden.

Los resultados demuestran claramente que el *stock* de carbono contenido en las florestas, así como la capacidad de captura de carbono de ellas, es fundamental, siendo la deforestación el factor crucial en el balance de las naciones, resultado que se armoniza con las aseveraciones del informe Stern. El informe Stern Review (STERN, 2006) resalta que el 18% de todo el carbono lanzado a la atmósfera proviene de los incendios forestales provocados para deforestar, siendo la única fuente de carbono no estructural – como son las actividades de generación de energía (24%), industriales (14%), transporte (14%) y agricultura (14%) – y que, por lo tanto, la reducción no dependería de grandes inversiones tecnológicas ni provocaría impacto económico en la producción y demanda por bienes y servicios, aún más por ser los usos tradicionales de las tierras deforestadas, generalmente extensivos e improductivos.

De esta manera, el Balance de las Naciones aquí propuesto también podría incrementar los *National Emission inventories (NEI)* ofreciendo valores monetarios, buscando sanear el defecto de la incomparabilidad de valores no monetarios con evidencia PETERS (2008), al mismo tiempo en que escapa de las ineficientes “cuentas satélites” como destacan MORILLA, DÍAZ-SALZAR & CARDENETE (2007).

## 5. Conclusiones

La interacción entre los autores de este trabajo y de sus heterogéneas áreas de conocimientos permitieron concluir este trabajo de forma interdisciplinaria y los resultados obtenidos se consustancian en este informe contable de dimensiones globales, abriendo nuevas fronteras para que la contabilidad pueda reconocer una nueva entidad, hasta el momento, desconsiderada en el sistema empresarial capitalista: el medio ambiente, sus servicios ambientales y sus externalidades.

Países como Brasil y Rusia desempeñaran papeles importantes en esos escenarios, pues la preservación de las florestas y sabanas constituye la mejor relación costo-beneficio en el reciclaje del carbono atmosférico global (STERN, 2006), además de preservar la biodiversidad, y este triunfo podrá destinar voluminosas inversiones extranjeras vía Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL) y de compensación.

El objetivo de la investigación fue alcanzado al proponer el modelo de contabilización y elaboración de los balances de las naciones; con activos evaluados por el “PIB Socioambiental”, el patrimonio líquido por el saldo residual de carbono y el pasivo como una obligación ambiental global. El concepto de pasivo ambiental tuvo un enfoque ampliado y engloba no apenas los aspectos normativos, sino también la responsabilidad del ciudadano de cada país con relación al medio ambiente (naturaleza y sociedad). La proposición inicial fue confirmada, con patrimonio líquido negativo o “pasivo en descubierto” global. Los EUA lideran el ranking de patrimonio líquido ambiental negativo, con un pasivo en descubierto de US\$ 8.900 per cápita y/o total para el país en torno de 2,72 billones de dólares, aproximadamente el 19% del déficit planetario, donde se infiere su importancia en el contexto de acciones conjuntas y globales. Con relación al saldo per cápita mundial (que es deficitario), si fuese socializado, le cabría a cada uno de los 6,6 mil millones de habitantes actuales un pasivo ambiental en torno de US\$ 2.300 anuales, a deducir de su renta o negociado con las compensaciones de créditos de carbono. A pesar del escenario pesimista, el balance de las naciones demostró que el déficit global del Planeta representa el 23,7% del PIB Mundial, por lo tanto hay espacio para acciones correctivas.

Los aspectos limitativos o mencionados en el trabajo incentivarán nuevos estudios como: (1) la ampliación de la muestra de los países, principalmente con la inclusión de países del Continente Africano y de Australia; (2) incorporación de nuevas variables en el modelo de contabilización; (3) simulaciones y análisis de sensibilidades ante diversos escenarios, o incluso actualización periódica de acuerdo con el avance de los informes del IPCC; (4) realización de reuniones con especialistas de diversas áreas en asambleas generales extraordinarias globales; (5) proposición de este modelo para evaluación del *Green GDP*, etc.

## 6. Referencias Bibliográficas

- ALLEY, R.B. Ice-core evidence of abrupt climate change. *Proceedings of the National Academy of Sciences* 97:1331-1334, 2000.
- BOYD, N. Nonmarket benefits of nature: what should be counted in green GDP. *Ecological Economics* 61:716-729, 2007.
- BRUNDTLAND, Gro Harlem. *Nosso Futuro Comum*. Editora da FGV, 1987. "Our Common Future", Oxford: Oxford University Press, 1987.
- CARVALHO, L.N. Contabilidade e Ecologia: uma exigência que se impõe. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XX, n. 75, junho/1991, pp.20-25.
- CLEVELAND, J. C., "Tools and methods for integrated analysis and assessment of sustainable development" In: *Encyclopedia of Earth*. Eds. (Washington, D.C.: Environmental Information Coalition, National Council for Science and the Environment), February 2007.
- CROUNTER, D. *Social and Environmental Accounting* London: Financial Times Management, 2000.
- CSD-Commission of Sustainable Development, "Indicators of Sustainable development: framework and methodologies", 1996-ONU.
- EIGENRAAM, M., STRAPPAZZON, L., LANDSELL, N., BEVERLY, C. & STONEHAM, G. Designing frameworks to deliver unknown information to support market-based instruments. *Agricultural Economics* 37:261-269, 2007.
- GOLDEMBERG, José. *Energia e Meio Ambiente no Brasil*. São Paulo: IEA/USP, 59:7-20, 2007.
- HEPBURN, C. Carbon trading: a review of the Kyoto mechanisms. *Annual Review of Environment and Resources* 32:375-393, 2007.
- HOWWELING, S., van der WERF, G.R., GOLDEWIJK, K.K., ROCKMANN, T. & ABEN, I. Early anthropogenic CH<sub>4</sub> emissions and the variation of CH<sub>4</sub> and <sup>13</sup>CH<sub>4</sub> over the last millennium. *Global Biogeochemical Cycles* 22:1-9, 2008.
- IPCY – Congresso Brasileiro da Civilização Yoko. *Como viver o século XXI*, São Paulo:2007.
- IPCY – Congresso Latino-americano da Civilização Yoko *Vida e meio ambiente*, São Paulo:2008.
- KAHN, Herman & A.J.HIENER. *O ano 2000*. São Paulo: 1968.
- KASSAI, J. R. *Balanço perguntado -Inquired balance sheet: uma técnica para elaborar relatórios contábeis de pequenas empresas*. Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos, Porto Seguro/BA, 2004.
- KASSAI, J.R.; BARBIERI, R.F.; SANTOS, F.C.B.; CARVALHO, L.N.G.; CINTRA, Y.; FOSCHINE, A. *Environmental Net Equity of Nations: a reflection in the scenario of Climate Change. II Italian Conference on Social and Environmental Accounting Research (CSEAR)*, Rimini/Italian, 2008.
- KENNAN, George Frost. *Around the Cragged Hill: a personal and political philosophy*. New York, Norton, 1993, p. 143.

- LANGE, G-M. Environmental Accounting: introducing the SEEA-2003. *Ecological Economics* 61(4):589-591, 2007 Special Issue Environmental Accounting.
- LASH, J. & WELLINGTON, F. Competitive advantage on a warming planet. *Harvard Business Review*: 85(3):94-96, 2008.
- MARKOVITCH, Jacques. *Para mudar o futuro: mudanças climáticas, políticas públicas e estratégias empresariais*. São Paulo, Edusp, 2006.
- MEADOWS, D. H., RANDERS, J., BEHRENS W., "The Limits to Growth", a Report to The Club of Rome (1972).
- METZ, B., DAVIDSON, O., CONINCK, H., LOSS, M. & MEYER, L. (eds.). (2005) Special report on carbon dioxide capture and storage. IPCC /Cambridge: Cambridge University Press.
- Ministério de Minas e Energia do Governo Federal - Empresa de Pesquisa Energética (EPE) - Balanço Energético Nacional (2006).
- MORILLA, C.R., DÍAZ-SALAZAR, G.L. & CARDENETE, M.A. Economic and environmental efficiency using a social accounting matrix. *Ecological Economics* 60:774-786, 2007.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. No Iraque a busca da essência em contabilidade (região da Mesopotâmia). FEA/USP, 2003.
- ORTEGA, Daniel. O Mundo como Sistema. Unicamp, 2008.
- OSBORN, T.J. & BRIFFA, K.R. The spatial extend of 20th-century warmth in the context of the past 1200 years. *Science* 311:841-844, 2006.
- OSTERBERG, E., MAYEWSKI, P., KREVTZ, K., FISHER, D., HANDLEY, M., SNEED, S., ZDANOWICS, C. ZHENG, J., DEMUTH, M., WASKIEWICS, M. & BURGEIOIS, S. Ice core record of rising lead pollution in the north Pacific atmosphere. *Geophysical Research Letters* 35(5):1-11, 2008.
- PETERS, G.P. From production-based to consumption-based national emission inventories. *Ecological Economics* 65:13-23, 2008.
- RAMANATHAN, U. & CARMICHAEL, G. Reducing uncertainty about carbon dioxide as a climate driver. *Nature* 419:188-190, 2008.
- SACHS, Ignacy. A revolução energética do século XXI. São Paulo: IEA/USP 21 (59), 2007.
- SANTOS, A. *Aspectos da conversão de demonstrações financeiras em moeda estrangeira*. Dissertação de mestrado apresentada à FEA/USP, 1980.
- SCHEDLER, ANDREAS. "Conceptualizing Accountability", Andreas Schedler, Larry Diamond, Marc F. Plattner: *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. London: Lynne Rienner Publishers, pp. 13-28, 1999.
- UNDP. Relación IDH e consumo de energia em TEP, 1998.

### Consultas en Internet

- [www.fao.org/docrep/009/a0773e/a0773e00.htm](http://www.fao.org/docrep/009/a0773e/a0773e00.htm) - FAO (2007) State of the world's forests 2007. Rome: Electronic Publishing Policy and Support Branch Communication Division
- [www.chicagoclimatex.com/content.jsf?id=821](http://www.chicagoclimatex.com/content.jsf?id=821) - CCX (2008) Chicago Climate Exchange
- [www.hmtreasury.gov.uk/independent\\_reviews/stern\\_review\\_economics\\_climate\\_change/stern\\_reviewreport.cfm](http://www.hmtreasury.gov.uk/independent_reviews/stern_review_economics_climate_change/stern_reviewreport.cfm)
- [www.ipcc.ch/pdf/special-reports/srccs/srccs\\_wholereport.pdf](http://www.ipcc.ch/pdf/special-reports/srccs/srccs_wholereport.pdf)
- [www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2008/NEW041008A.htm](http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2008/NEW041008A.htm) - International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, April 2008 - GDP PPP dos países
- [www.mnp.nl/en/dossiers/Climatechange/moreinfo/Chinanowno1inCO2emissionsUSAinsecondposition.html](http://www.mnp.nl/en/dossiers/Climatechange/moreinfo/Chinanowno1inCO2emissionsUSAinsecondposition.html) - NEAA (2007) Netherlands Environmental Assessment Agency "Global CO<sub>2</sub> Emission"
- STERN, N. (2006) The economics of climate change: the Stern Review. Cambridge: Cambridge U. Press



[www.acsusa.org](http://www.acsusa.org) UCS (2008) *Union of concerned Scientist*  
[hdr.undp.org/en/media/hdr\\_20072008\\_en\\_chapter1.pdf](http://hdr.undp.org/en/media/hdr_20072008_en_chapter1.pdf) - UN United Nations (2007) Human Development Report 2007/2008: Fighting climate change: human solidarity in a divided world  
[www.unstats.un.org/unsd/default.htm](http://www.unstats.un.org/unsd/default.htm) - UNSD (2007) United Nations Statistical Division, United Nations  
[http://www.ipcc.ch/ipccreports/sres/land\\_use/index.htm](http://www.ipcc.ch/ipccreports/sres/land_use/index.htm) - WATSON, R.T., NOBLE, I.R., BOLIN, B., RAVIDRANATH, N.H., VERARDO, D.J. & DOKKEN, D.J. (eds.) (2000) Land-use, land-use change and forestry. Cambridge: IPCC International Panel on Climate Change/Cambridge University Press

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CONTABILIDADE GERENCIAL AMBIENTAL - CGA: UMA  
FERRAMENTA DE APOIO PARA O GERENCIAMENTO DOS CUSTOS  
E GANHOS AMBIENTAIS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Cleci Grzebieluckas, MSc.**

Doutoranda do Programa de Pós-graduação em Engenharia de  
Produção – PPGE

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

**Paulo Mauricio Selig, Dr.**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção - PPGE

**Lucila Maria de Souza Campos, Dra.**

Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI

Programa de Pós-graduação em Administração e Turismo – PPGAT

**Antônio Cezar Bornia**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção - PPGE

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GERENCIAL AMBIENTAL - CGA: UMA FERRAMENTA DE APOIO PARA O  
GERENCIAMENTO DOS CUSTOS E GANHOS AMBIENTAIS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Mensurar os custos e ganhos ambientais não é tarefa simples, todavia, necessária para as empresas que querem obter vantagem competitiva sustentável e garantir o equilíbrio econômico, social e ambiental. O objetivo do presente ensaio é contextualizar a Contabilidade Gerencial Ambiental (CGA) e a contribuição que potencialmente pode trazer para as organizações em termos de informações tanto físicas quanto monetárias, dos custos e ganhos ambientais. Trata-se de uma pesquisa qualitativa e exploratória que abre discussões para um maior entendimento e aperfeiçoamento da CGA, a fim de traçar novos horizontes para a melhoria dos sistemas gerenciais ambientais internos das organizações.

## Introdução

A necessidade de uma relação renovada com o ambiente não é recente. Em 1798, Malthus já alertava para a tendência de explosão demográfica muito além dos recursos naturais disponíveis para a subsistência (HENRIQUES, 2007). Todavia, esse alerta passou despercebido por quase dois séculos. Apenas na década de sessenta e setenta do século passado, surgiram os primeiros movimentos ambientalistas em defesa do meio ambiente. Esses movimentos se disseminaram e iniciou-se uma batalha contra a poluição do ar, solo e águas provocados pelas grandes indústrias. Passou-se então a perceber também que os recursos ambientais são finitos.

Diante dessas pressões, as empresas tiveram que se preocupar mais com a otimização de seus processos produtivos, com os custos ambientais internos e externos, bem como com um maior gerenciamento em relação ao meio ambiente como um todo. Todavia, as deficiências dos sistemas de contabilidade tradicional não permitiam que gestores das organizações tomassem conhecimento sobre os reais custos ambientais associados às suas operações (UNSD, 2001; JASCH, 2003; GALE, 2006).

Essas deficiências fizeram com que, em 2001, um Grupo de Trabalho de Peritos (*Expert Working Group*) juntamente com a União das Nações para o Desenvolvimento Sustentável-UNSD, após inúmeras reuniões e discussões se reuniu e desenvolveu o Manual de Contabilidade Gerencial Ambiental: Princípios e Procedimentos.

Alguns estudos empíricos aplicaram a estrutura proposta pela CGA (GADENNE ; ZAMAN, 2002; BOSSHARD, 2003; JASCH, 2003; BURRITT; SAKA, 2006; JASCH, 2006a; JASCH; LAVICKA, 2006; SCAVONE, 2006; STANISKIS; STASISKIENE, 2006; GALE, 2006b; BRANDLI *et al*, 2008; BURRITT; HERZIG; TADEO, 2009). Porém, na sua maioria, em países desenvolvidos. Torna-se necessário um melhor entendimento dessa estrutura para aplicá-la em países subdesenvolvidos, uma vez que Tinoco e Robles (2006) acreditam que a CGA deve se fortalecer e se incorporar às práticas organizacionais de forma permanente e cada vez mais aperfeiçoada.

O objetivo do presente ensaio é contextualizar a contabilidade gerencial ambiental (CGA) e a contribuição que potencialmente pode trazer para as organizações em termos de informações tanto físicas quanto monetárias dos custos e ganhos ambientais.

Esta pesquisa classifica-se como, qualitativa e exploratória. O procedimento técnico predominante é a pesquisa bibliográfica. Na sequência, discute-se sobre custos ambientais e a contabilidade gerencial ambiental, a fim de se obter subsídios para a conclusão sobre os objetivos formulados.

### **Custos ambientais**

O termo custo ambiental é de difícil conceituação, pois a literatura não apresenta uma definição padronizada e objetiva do que se considera como um custo ambiental (CAMPOS, 1996; JASCH, 2003). Essa indefinição faz com que a maioria dos custos ambientais não sejam sistematicamente rastreados e atribuídos aos produtos e processos responsáveis, mas simplesmente somados como despesas gerais conduzindo para cálculos distorcidos nas opções de melhorias de ganhos ambientais (UNSD, 2001; JASCH, 2003).

Custos ambientais são um subconjunto dos custos operacionais das empresas (SHIELDS; BELOFF; HELLER, 1997), ou, ainda, referem-se a um subconjunto de custos externos que pode ser usado como um sinônimo para externalidades ambientais, geralmente divididos em

custos sociais, custos privados, ou ambos (EPA, 1995). A grande dificuldade encontrada para ser trabalhar com os custos ambientais é o próprio fato de serem, em sua maioria, intangíveis. “Custos intangíveis são aqueles custos com alto grau de dificuldade para serem quantificados, embora se perceba claramente a sua existência” (CÂMARA *et al*, 2003).

Ribeiro (2006) considera custos ambientais todos aqueles relacionados direta ou indiretamente com a proteção ambiental tais como: a) a depreciação e exaustão dos ativos de natureza ambiental pertencentes à companhia; b) aquisição de insumos para controle, redução ou eliminação de poluentes; c) tratamento de resíduos dos produtos; d) disposição dos resíduos poluentes; d) recuperação ou reparo de áreas contaminadas e; e) mão-de-obra utilizada nas atividades de controle, prevenção ou recuperação do meio ambiente. Barilá (2002) qualifica como custo ambiental toda forma de poluição, contaminação, emissão de resíduos prejudiciais ao meio ambiente causados pela extração, produção, transporte, uso e descarte de bens e serviços.

Na percepção de Serôa da Motta (1996) os custos ambientais geralmente não são captados nas relações de mercado devido à indefinição de direitos privados de propriedade. Deste modo, o custo da degradação não incide sobre os que degradam, mas recaem sobre a sociedade como um todo e sobre as gerações futuras. O autor salienta que o uso do meio ambiente gera externalidades que são custos ambientais não reconhecidos no sistema de preços e, portanto, externos às funções de custo e de demanda.

A figura 1 apresenta o espectro dos custos ambientais e o grau de dificuldade em identificá-los e mensurá-los.

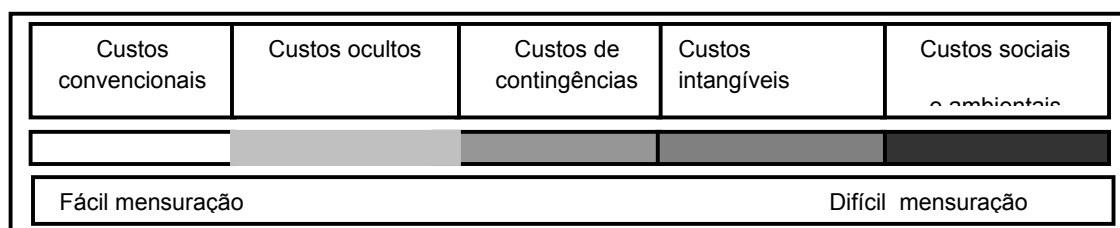


Figura 1: Espectro da mensuração dos custos ambientais

Fonte: Adaptado de *Environmental Protection Agency – EPA* (1995)

**Custos convencionais** são os custos de depreciação, matérias primas, mão-de-obra, utilidades e suprimentos reconhecidos nos orçamentos de capital das empresas, de fácil mensuração e estão incluídos na contabilidade de custos.

**Custos ocultos** – são frequentemente explícitos e não reconhecidos na contabilidade de custos, mas que certamente fazem parte dos custos gerais indiretos e que podem ser potencialmente negligenciados pelos gestores. Por exemplo, os custos ambientais relacionados com a localização, design dos produtos ou processos de preferência ambiental, equipamentos de controle ambiental entre outros. Estes custos se classificados como despesas gerais ou pesquisa e desenvolvimento, podem ser facilmente esquecidos ou omitidos da análise e custos dos processos operacionais, sistemas e recursos (EPA, 1995).

**Custos de contingências** - são custos que podem ou não ocorrer no futuro. Incluem custos de correções, compensações e infrações de acidentes ambientais que poderão acontecer (SCHALTEGGER; BURRITT, 2000). A EPA (1995) destaca que, como esses custos não

necessariamente necessitam ser reconhecidos, estes, na maioria das vezes são negligenciados pelos sistemas gerenciais internos e nas tomadas de decisões, e quando essas contingências ocorrem podem gerar altas perdas.

**Custos intangíveis** também chamados de “menos tangíveis” (EPA, 1995; SCHALTEGGER; BURRITT, 2000). São custos que embora se perceba claramente a sua existência, apresentam alto grau de dificuldade para serem quantificados e normalmente não podem ser diretamente alocados a um produto ou processo. Como exemplo, tem-se a perda de valor das ações de uma empresa, resultado de desempenho ambiental insatisfatório, baixa produtividade dos empregados em função de um ambiente poluído, contaminado ou inseguro, dificuldades e aumento de tempo (e custo) na obtenção de licenciamento ambiental como resultado de multas e problemas anteriores entre outros (MOURA, 2003).

São também denominados de custos de imagem e custos de relacionamento (EPA, 1995). Nessa categoria, podem ser incluídos os custos de relatórios ambientais anuais, atividades relacionadas à comunidade, custos voluntários para atividades ambientais tais como, a plantação de árvores, a soltura de peixes em um rio para se reproduzirem, e outros custos incorridos em programas de reconhecimento e premiação para boas práticas ambientais. Por si só esses custos não são intangíveis, mas os benefícios diretos que resultam de relacionamentos/ imagem da corporação geralmente são, por isso o termo “custos menos tangíveis” (EPA, 1995).

**Custos sociais e ambientais** são custos de difícil mensuração (subjetivos) geralmente denominados de externalidades. São consideradas externalidade as atividades econômicas ou sociais geradas por um grupo de pessoas ou empresas que impactam positiva ou negativamente sobre outro grupo sem que haja transação comercial entre eles (MOURA, 2003). São custos ambientais não reconhecidos no sistema de preços e, portanto, externos às funções de custo e de demanda (SERÔA DA MOTTA; RUITENBEEK; HUBER, 1998). É quando uma atividade de produção ou consumo gera efeitos indiretos sobre outras atividades de consumo ou produção, e não se reflete diretamente nos preços de mercado (PINDYCK; RUBINFELD, 2005), que por sua vez não são imputados nos cálculos dos custos dos produtos da empresa (CAMPOS, 1996).

A EPA (1995) destaca que, nessa categoria de custos (social e ambiental), existem dois tipos de custos, *privado e social* e que é importante entender a diferença entre ambos, uma vez que são geralmente usados inconsistentemente para referir-se a uma ou às duas categorias de custos. A figura 2 fornece uma representação da diferença entre custo privado e social.

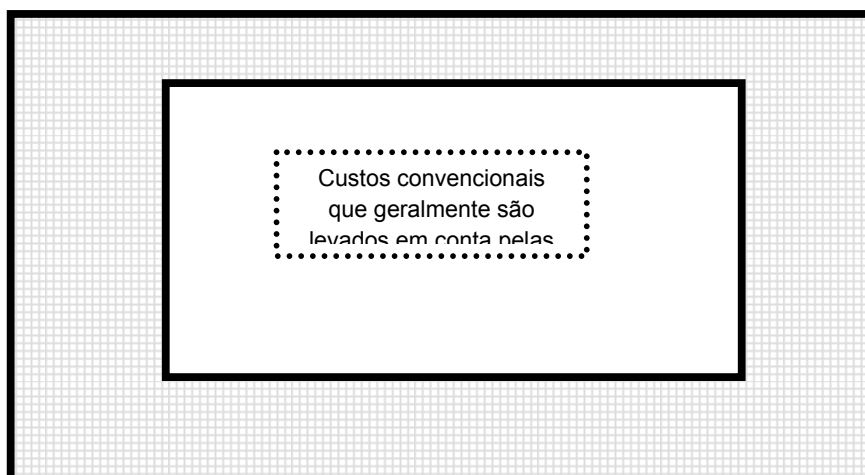


Figura 2: Custos privados e custos sociais

Fonte: EPA (1995)

Bergamini Junior (2000) acredita que as empresas não evidenciam os impactos ambientais devido a vários fatores tais como, a falta de regulamentação visando à proteção ambiental, a frouxidão da fiscalização, o reduzido nível de conscientização tanto do empresariado quanto da sociedade, dentre outros. E que a contabilidade tradicional não evidencia os custos ambientais simplesmente porque, na prática, eles não são exigidos pela sociedade e é como se não existissem.

Isso faz com que projetos de salvaguarda ambiental, que visam prevenir emissões e resíduos na origem, através de uma melhor utilização das matérias primas e secundárias e de matérias auxiliares menos perigosas não sejam reconhecidos nem implementados. As vantagens econômicas e ecológicas decorrentes de tais medidas não são usufruídas. Os responsáveis frequentemente, não estão conscientes de que produzir resíduos e emissões são em geral mais onerosos do que depositá-los em locais adequados (UNSD, 2001).

Pearce *et al* (1989 *apud* MERICO, 2002) aduzem que, na medida em que o preço de mercado dos produtos não reflete o verdadeiro valor dos recursos e serviços naturais utilizados para produzi-los, há uma divergência entre custo privado e custo social.

No tocante a essa divergência Merico (2002) destaca que, ainda em 1920, o economista Artur Pigou propôs a criação de um imposto, como maneira de transpor o abismo entre custo privado e social, que se encontra na raiz do problema ambiental. A idéia de Pigou era um mecanismo de internalização dos custos ambientais baseado na interferência dos governos no sistema de mercado, definindo-se os valores do meio ambiente degradado e assegurando que esses valores estivessem incorporados nos preços dos bens produzidos, de modo que estivessem internalizados também os custos sociais.

Nessa mesma linha de raciocínio, Serôa da Motta (1996) expõe que somente há um nível econômico ótimo, se as externalidades negativas, como, por exemplo, os danos ambientais e sociais forem internalizados no preço do produto. E, uma vez que este sobre-preço da externalidade é determinado e cobrado de cada usuário, os níveis de uso individual e agregado do recurso se alteram.

Tais níveis refletiriam uma otimização social, porque a partir da internalização dos custos desses recursos, os benefícios do uso seriam contrabalançados por todos os custos associados a ele e com isso cada usuário pagaria exatamente o dano gerado pelo seu uso. No entanto, se os recursos e serviços naturais embora desempenhem funções econômicas que deveriam ter preços positivos continuarem sendo tratados como bens livres “preço zero”, o sistema de mercado pode levá-los ao colapso devido a superexploração (MERICO, 2002).

Ely (1990) descreve que em todo e qualquer programa ou projeto de desenvolvimento, é fundamental a distribuição dos impactos ambientais dos efeitos externos entre os indivíduos ou grupos sociais para dimensionar uma política de melhoria ambiental. Dessa forma, já é amplamente reconhecida a necessidade de internalizar os custos ambientais nas atividades de produção e consumo de forma a induzir a mudança do padrão de uso e consumo dos recursos naturais.

Ely (1990) acredita que as externalidades, como efeitos externos, dependem diretamente dos padrões de produção e consumo. A tolerância e a presença das externalidades numa sociedade é uma questão de adequação tecnológica e de consumo pelas quais terá que optar, isso significa dizer que a sociedade é que irá fixar seus parâmetros de convivência ambiental, uma vez que esta é que absorve tanto as externalidades negativas quanto as positivas.

#### **Externalidades negativas.**

Os exemplos de externalidades negativas mais comuns destacados na literatura são: a poluição da água do ar e do solo, a remoção da cobertura vegetal do solo, as queimadas, entre outros sistemas que agredem o meio ambiente. Ely (1990) relata que quando uma indústria emite fumaça na atmosfera ou joga resíduos diretamente no solo e rios, essa indústria prejudica outras empresas ou pessoas que dependem desses recursos, que por sua vez esses prejudicados não são ressarcidos pelo agente poluidor.

Sousa (2008) descreve externalidade negativa quando uma empresa de fundição de cobre, ao provocar chuvas ácidas, prejudica a colheita dos agricultores da vizinhança, esse tipo de poluição representa um custo para a agricultura que sofre os danos causados pelas chuvas ácidas e não para a indústria poluidora. Portanto, os custos de produção dessa indústria nesse caso, são inferiores aos custos impostos à coletividade e, por consequência, o nível de produção dessa indústria é maior do que aquele que seria socialmente desejável.

Sousa (2008) acrescenta que os produtores podem causar externalidades sobre consumidores e vice-versa. Por exemplo, a poluição provocada pela indústria de cobre aumenta a incidência de tuberculose entre a população. Assim como os fumantes contribuem para a disseminação de doenças entre os não fumantes e, nesse caso, tem-se a geração de externalidade de consumidores para consumidores.

Sousa (2008) reporta que as externalidades levam os agentes, não diretamente envolvidos na atividade geradora da externalidade, a usarem recursos para corrigir os efeitos dos custos externos. O modo mais comum de uso desses recursos são as internações hospitalares, decorrentes de doenças relacionadas à poluição, embora representem, efetivamente, gastos, (recursos públicos) para os doentes estes não são contabilizados nos custos da empresa. Deste modo, o custo da poluição ou degradação não incide sobre os que geram esses custos, mas recaem sobre a sociedade como um todo e sobre as gerações futuras causando externalidades.

Segundo Escobar (2008) estudos indicam que a cada 15 paradas cardíacas registrados na Grande São Paulo uma é causada diretamente pelo acúmulo de poluição no organismo, cerca de 15% dos casos de asma também são causados pela poluição e de cada 20 casos de câncer de pulmão registrados na região, pelo menos um é causado pela ação de poluentes. O autor relata que todo ano a cidade de São Paulo perde 28.212 vidas gerando um custo de R\$ 342 milhões em dinheiro público (custo social), mais gente doente significa mais internações, remédios, mortes prematuras e menos produtividade no trabalho (ESCOBAR, 2008).

Outro exemplo de externalidade negativa citado por Schaltegger e Burritt (2000) é a perda da biodiversidade que poderia resultar em poucas oportunidades para as gerações futuras observarem os animais selvagens, bem como também perda da satisfação em conhecer quais espécies existem. Os autores relatam que, além dessas perdas citadas, surge também



o custo social e econômico, tendo em vista que a redução das reservas de genes resulta em perdas de potenciais benefícios no desenvolvimento de novos produtos farmacêuticos.

Verifica-se, portanto, que os custos ambientais fazem parte das operações da empresa, no entanto, Seroa da Motta, Ruitenbeek e Huber (1998) destacam que estes geralmente não são captados nas relações de mercado devido à indefinição de direitos privados de propriedade. E quando essas externalidades ambientais se tornam internalizadas surgem novos custos, e que estes devem ser obtidos através de um sistema de contabilização de custos, de modo suficientemente correto para facilitar tomadas de decisões sólidas, uma vez que na maioria das vezes estão ocultos nas despesas gerais e sub-estimados (SHIELDS; BELOFF; HELLER, 1997).

### **Externalidades positivas**

Ely (1990) descreve que uma externalidade positiva ocorre quando um proprietário de uma residência ou fábrica mantém seu jardim agradável e o prédio conservado, o que melhora os padrões de vida da vizinhança e leva a valorização real dos imóveis. Os beneficiários por sua vez também nada pagam pelos benefícios recebidos. Moura (2003) destaca como externalidade positiva a criação de abelhas que proporcionam a polinização das plantas da vizinhança melhorando a sua produtividade.

Pode-se considerar externalidade positiva quando uma empresa solta girinos e peixes nos rios e lagos a fim de que se reproduzam beneficiando toda a comunidade, uma vez que esta obterá alimentos a custos menores sem pagar nada mais por isso. Uma empresa que desenvolve tecnologias e mecanismos que auxiliem na preservação ambiental e manutenção das espécies, gerando empregos sem degradar o meio ambiente, esta também está gerando uma externalidade positiva.

Sousa (2008) acredita que a educação também promove externalidades positivas porque os membros de uma sociedade e, não somente os estudantes auferem os diversos benefícios gerados pela existência de uma população mais educada e que não são contabilizados pelo mercado. A autora destaca que vários estudos, baseados em diferentes metodologias mostram que a educação contribui para melhorar os níveis de saúde de uma determinada população.

Por exemplo, níveis mais elevados de escolaridade materna reduzem as taxas de mortalidade infantil além de outros trabalhos mostrarem que a educação ocorre para reduzir a criminalidade. Todos esses benefícios indiretos da educação por não serem apreçados não são computados nos benefícios privados. Portanto, os benefícios sociais são superiores aos benefícios privados, que incluem apenas as vantagens pessoais da educação, como por exemplo, os salários obtidos em função do nível de escolaridade.

Jasch e Lavicka (2006) avaliam que uma empresa pode gerar múltiplos efeitos externos positivos em uma região. Como por exemplo, aumentar o valor adicionado dessa região, e, se esta escolhe os seus fornecedores próximos pode aumentar a estabilidade e o crescimento gerando emprego e renda proporcionando maior segurança para a população local.

Jasch e Lavicka (2006) realizaram um estudo no Cluster de Automóveis Styrian na Austria e identificaram que os efeitos externos das empresas não foram registrados quantitativamente e nenhuma das seis empresas pesquisadas. Diante dessa ausência de dados os autores selecionaram alguns membros das companhias e discutiram a questão qualitativamente e

uma oficina de *brainstorming*. Nessa discussão os efeitos externos negativos mais importantes mencionados foram, o ruído e as emissões dos transportes de matérias-primas e produtos acabados. E, como efeito externo positivo foi destacado a geração de emprego em uma região com elevado índice de desemprego.

Verifica-se, portanto, que com um sistema de gerenciamento ambiental eficiente é possível identificar os pontos positivos e negativos da organização, e com isso tomar decisões mais acertadas, que geram maior valor econômico para a empresa e vantagem competitiva sustentável.

### **Contabilidade Gerencial Ambiental (CGA)**

A CGA é uma ferramenta relativamente nova de gerenciamento ambiental, inicialmente designada para rastrear e monitorar os custos e ganhos ambientais em termos físicos e monetários (BURRITT; SAKA, 2006; BURRITT; HERZIG; TADEO, 2009). Constitui uma ferramenta central para tomadas de decisões internas e não é regulamentada por lei (JASCH, 2003, BOSSARD, 2003). É uma lanterna que ilumina os aspectos que influenciam na performance das companhias, e que são relevantes para os tomadores de decisões e dos *stakeholders* tanto internos quanto externos (SCAVONE, 2006).

Representa uma abordagem combinada que prevê a trajetória dos dados da contabilidade financeira, contabilidade de custos e fluxo de materiais com a finalidade de aumentar a eficiência material, reduzir o impacto e o risco, bem como os custos de proteção ambiental (JASCH, 2003). Auxilia a empresa integrar o pessoal da gestão ambiental e da contabilidade gerencial a fim de que estes possam identificar melhores práticas de gerenciamento ambiental (SCAVONE, 2006).

Staniskis e Stasiskiene (2006) asseveram que, de modo crescente, a CGA está se tornando importante não apenas para as decisões de gestão ambiental, mas também para todos os tipos de atividades e rotinas gerenciais tais como, *design* de produtos e processos, alocação e controle de custos, orçamentos, compras, preços dos produtos e avaliação de performance. Na concepção dos autores, a CGA poderia ainda ser um dos instrumentos mais efetivos para suportar a implementação e inovação de Produção Mais Limpa - P+L, Sistemas de Gestão Ambiental- SGAs, relatórios ambientais e seleção de indicadores ambientais. Staniskis e Stasiskiene (2006) complementam: para a maioria das organizações, a principal razão para se adotar a CGA é a lógica consequência das mudanças relativas aos custos e benefícios ambientais em vez de “verde” idealismo.

Na concepção de Jasch (2003) a contabilidade gerencial ambiental representa uma combinação da contabilidade financeira, contabilidade de custos e sistemas de informação ambiental. Sua função é monitorar o fluxo de materiais com a finalidade de aumentar a eficiência de consumo desses materiais, restringir os riscos e impactos, ambientais bem como reduzir os custos de proteção ambiental. Em suma, todas as decisões internas da empresa que envolvam atividades produtivas de cunho ambiental são registradas pela contabilidade gerencial ambiental.

Bergamini Junior (2000) descreve que a CGA é utilizada para promover a segregação dos custos entre operacionais e ambientais, visando monitorá-los e controlá-los. Funciona como um mecanismo para identificar e medir o espectro completo dos custos ambientais dos atuais processos de produção, bem como os benefícios econômicos da prevenção da

poluição ou processos mais limpos. Serve também para integrar estes custos e benefícios nas decisões empresariais diárias (UNCTAD, 1999; UNDSO, 2001).

No campo físico Brosshard (2003) assevera que é necessário registrar o consumo também em quantidade desses componentes bem como a emissão de elementos poluidores e os desperdícios de materiais, criando contas individuais e separadas por quantidade e valor, de modo que estas sejam facilmente distinguidas e comparadas no decorrer do tempo. Já no campo monetário Brosshard (2003) destaca que devem ser registrados os custos de preservação e/ou ganhos com atividades relacionadas com o meio ambiente tais como, valores monetários de consumo de água, energia, materiais e ganhos com reciclagem etc.

Em essência, a CGA é simplesmente uma melhor e mais completa abordagem contábil gerencial, com um particular foco nos custos relacionados aos desperdícios de matérias prima e outras questões ambientais. **Seus pontos chaves são:** enfoque sobre os custos internos da empresa, não incluindo os custos para a sociedade ou o ambiente para o qual uma empresa não é considerada responsável; aloca atenção especial na contabilidade relacionada com o ambiente tais como, gestão dos custos de resíduos, perdas e desperdícios de materiais; inclui não somente informação monetária dos custos, mas também informação quantitativa, enfatizando fluxos e descarte de materiais e energia; apresenta informação valiosa para diversos tipos de atividade gerenciais ou decisões, mas é particularmente útil para a gestão ambiental. Seu objetivo é tipicamente tomadas de decisões internas, porém sua informação está sendo cada vez mais utilizada nos relatórios anuais externos das companhias(UNDSO, 2003).

#### **Surgimento da CGA**

Em 1998 um Grupo de Trabalho de Peritos (*Expert Working Group*) se reuniu informalmente em uma seção da Divisão das Nações Unidas para o Desenvolvimento Sustentável (*United Nation Division for Sustainable Development – UNDSO*, para debater sobre tecnologias ambientalmente corretas, e descobrir e como os governos poderiam efetivamente encorajar as empresas a desenvolver a Contabilidade Gerencial Ambiental ou *Environmental Management Accounting – EMA*.

Após essa reunião, outras reuniões formais aconteceram envolvendo mais de trinta países. Em 2001 surgiu o Manual da Contabilidade Gerencial Ambiental: Princípios e Procedimentos (UNDSO,2001). Esse manual surgiu com a alegação de que os métodos de contabilidade tradicionais são limitados e não contemplam informações importantes de cunho ambiental como por exemplo o fluxo de materiais. O quadro 1 apresenta a estrutura que combina os dados tanto físicos quanto financeiros.

Contabilidade em Unidades Monetárias		Contabilidade em Unidades Físicas	
Contabilidade Convencional	<b>Contabilidade Gerencial Ambiental - CGA</b>		Outras Ferramentas de Avaliação
	<b>Contabilidade Gerencial Ambiental Monetária - CGAM</b>	<b>Contabilidade Gerencial Ambiental Física - CGAF</b>	

Quadro 1 A combinação dos dados monetários e físicos na CGA

Fonte: UNDSO (2001)

A UNDSO (2001) declara que aplicar a CGA é simplesmente fazer melhor, conseguir uma contabilidade gerencial mais abrangente utilizando um chapéu “ambiental” que amplia a visão da empresa para os custos ocultos. Por conseguinte, a focalização da contabilidade dos fluxos de materiais já não é mais a avaliação do custo total “ambiental”, mas sim o recalcular dos custos de produção com base no fluxo de materiais.

A estrutura da CGA proposta pela UNDSO (2001) consiste de quatro categorias de custos ambientais e uma categoria de ganhos ambientais exposto no quadro 3.

<b>Meios ambientais</b>									
<b>Categorias de custos/despesas ambientais</b>	<b>Ar/ clima</b>	<b>Águas residuais</b>	<b>Resíduos</b>	<b>Solo/ águas subterâneas</b>	<b>Ruído/vibrações</b>	<b>Biodiversidade /paisagem</b>	<b>Radiação</b>	<b>Outros</b>	<b>Total</b>
<b>1. Desperdício e tratamento de emissões e resíduos</b>									
1.1. Depreciação dos equipamentos									
1.2. Mat. Aux., Manut. e serviços									
1.3. Pessoal									
1.4. Taxas, impostos e encargos									
1.5. Multas e penalidades									
1.6. Seguro e resp. ambientais									
1.7. Provisões para custos de descontaminação e remediação									
<b>2. Prevenção e gestão ambiental</b>									
2.1. Serviços externos de gestão Ambiental									
2.2. Pessoal para atividades gerais de gestão ambiental									
2.3. Pesquisa e desenvolvimento									
2.4. Despesas extras em tecnologias de produção + limpa									
2.5. Outros custos de gestão ambiental									
<b>3. \$ das compras dos materiais do output não-produto</b>									
3.1. Matérias – primas									
3.2. Embalagens									
3.3. Matérias secundárias									
3.4. Matérias operacionais									
3.5. Energia									
3.6. Água									
<b>4. Custos de processamentos do output não-produto</b>									
<b>Σ custos/ despesas ambientais</b>									

<b>5. Receitas ambientais</b>									
5.1. Subsídios, prêmios									
5.2. Outros ganhos									
<b>Σ Receitas ambientais</b>									

Quadro 3: Plano de custos /despesas e ganhos ambientais proposto pela UNDS

Fonte: UNDS (2001)

Na categoria 1 - **Desperdício e Tratamento de Emissões e Resíduos**, os custos de tratamento de emissões e resíduos da empresa devem ser atribuídos às diferentes categorias ambientais. Os custos de recolhimento de resíduos, reciclagem e deposição final são mais facilmente monitorados. Este primeiro capítulo cobre todas as categorias de custos de tratamento enquanto que a secção seguinte considera a prevenção de emissões e resíduos.

Na categoria 2 - **Prevenção e gestão ambiental** - em contraste com o primeiro bloco, que se refere ao tratamento das emissões, esta secção trata dos custos com a prevenção da poluição e dos custos com as atividades gerais de gestão ambiental.

Na categoria 3 - **Valor de compra dos materiais** - seja o que for que não saia da empresa como produto é sinal de produção ineficientes e deve, por definição, ser considerado resíduo e/ou emissão. Avaliar os fluxos de materiais, pelo menos, de matérias-primas e secundárias torna-se, necessário para a avaliação dos custos ambientais. O custo do valor dos materiais comprados e desperdiçados é o mais importante fator de custo ambiental.

**Custos de processamento output não-produto** – o produto não apenas está associado ao valor de compra como também passou pelo processo de fabricação. Portanto, o respectivo trabalho desperdiçado e os custos de capital devem ser adicionados. O tempo de trabalho perdido devido a ineficiências de produção, uma parte da depreciação do equipamento fabril assim como outros custos possíveis devem ser contabilizados neste item. Para os resíduos das matérias-primas e produtos nas várias fases do processo de fabricação, os custos de produção proporcionais são calculados como uma percentagem do valor de compra dos materiais. Resíduos de matérias secundárias e auxiliares, assim como os de embalagens, devem ser cotados como materiais (resíduos) e não contabilizados uma segunda vez ou, se não poderem ser incluídos, devem ser adicionados como custos de produção. Para a energia e água não devem ser efetuadas estimativas uma vez que estão incluídas na compra de materiais.

Na categoria 5 - **Receitas ambientais** - estas incluem somente os ganhos com os materiais reciclados ou subsídios e podem ocorrer em todas as colunas. As contenções são tratadas separadamente nos custos de economias ambientais

**Subsídios, prêmios** - em muitos países, os investimentos de capital em proteção ambiental e projetos de gestão ambiental gozam de subsídios, isenção de impostos e outras vantagens. Os subsídios devem ser incluídos nesse grupo, uma vez que significam ganhos atuais. Isenção de impostos e vantagens não fiscais devem ser calculadas na determinação da economia de custos resultantes dos investimentos e projetos.

**Outros ganhos ambientais** - esta seção deve incluir receitas com a venda de resíduos recicláveis. Outras possíveis receitas podem resultar da partilha do sistema de tratamento das águas residuais ou da distribuição da energia produzida no local para a rede exterior.

Jasch e Lavicka (2006) descrevem que quando alguma categoria ambiental não for relevante, esta coluna pode ser tanto omitida quanto adicionada, adaptando-se à realidade do ambiente estudado.

Por outro lado, os custos incorridos fora da empresa e suportados pelo o público em geral (custos externos) ou que são relevantes para os fornecedores e consumidores (custos do ciclo de vida) não são tratadas pela Contabilidade Gerencial Ambiental – CGA (JASCH; LAVICKA, 2006).

### Balanço de Massa

O Balanço de massa é uma equação que se baseia no princípio de que “tudo o que entra terá de sair ou ficar armazenado. Num balanço de massa está registrada toda a informação sobre materiais utilizados e a correspondente quantidade de produtos, resíduos e emissões. Todos os itens (que incluem sempre materiais, água e energia utilizadas) são medidos em termos de unidades físicas de massa (kg, t), de volume (l, m<sup>3</sup>) ou energia (MJ, kWh). O consumo comprado é comparado com as quantidades produzidas e vendidas bem como com as emissões e resíduos. O objetivo é o melhoramento da eficiência na gestão dos materiais em termos econômicos e ambientais (UNSD, 2001).

A figura 3 mostra um esquema de balanço de massa onde é possível visualizar a entrada de material (massa) e as saídas em forma de produtos, emissões e resíduos.

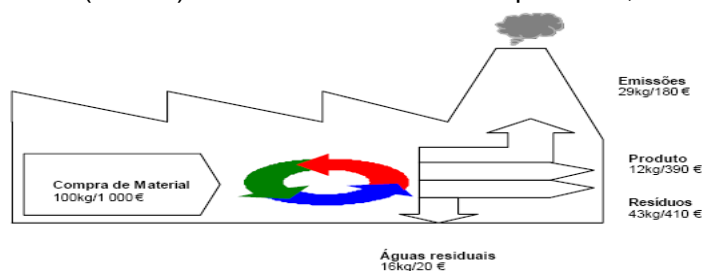


Figura 3: Fluxos de materiais e financeiros numa fábrica de tintas  
Fonte: Dimitroff, Jasch e Schnitzer(1997 *apud* UNSD, 2001)

Com essa análise de entrada e saídas, é possível visualizar que apenas 12% da massa são incorporados ao produto, os restantes 88% terão de se depositados a custos elevados ou estarem sujeitos a tecnologias de tratamento. Portanto, com essa figura é possível visualizar a importância da CGA para o bom gerenciamento dos processos produtivos e a avaliação dos custos ambientais.

O Quadro 1 apresenta a estrutura aplicada a um balanço de massa que pode ser utilizado na comunicação ambiental.

Entradas em Kg/kWh - Inputs	Saídas em Kg - Outputs
Matéria-prima	Produtos
Materiais auxiliares	Produto principal
Embalagens	Por produto
Materiais operacionais	Resíduos
Mercadoria	Resíduos municipais
Energia	Resíduo reciclado
Gás	Resíduos perigosos
Carvão	Águas residuais

Óleo combustível	Quantidade
Outros óleos	Metal pesado
Energia renováveis (bioma, madeira)	Oxigênio
Solar, Eólica, Hídrica	Emissão atmosférica
Eletricidade produzida externamente	Gás carbônico (CO <sub>2</sub> )
Eletricidade produzida internamente	Monóxido de carbono (CO)
Água	Oxidação
Água de rede	Dióxido de enxofre (SO <sub>2</sub> )
Águas subterâneas	Poeira/ Lama
Águas de nascentes	Partículas
Chuvas/ águas superficiais	Empobrecimento da camada de ozônio

Quadro 1: Matriz de balanço de fluxos de materiais de acordo com a CGA  
Fonte: UNDSO (2001) Jasch (2006)

O balanço de entradas e saídas é preenchido mensalmente ou anualmente e está ligado aos registros contábeis, à contabilidade analítica, ao armazenamento e aos sistemas de compras. Esse levantamento deve portanto registrar as quantidades em quilogramas, valores e as respectivas contas (UNDSO, 2001).

O quadro 2 a seguir apresenta um modelo de balanço de massa que pode ser adaptado de acordo com a realidade da empresa.

Esquema de levantamento para o balanço de massa	Quantidade em Kg. KWh. L.	Valor de compra	Número da conta	Código de armazenagem do	Gestão do armazém	Sist. de Planejamento da	Custos diretos	Overhead	Atribuído ao centro de custos	Outros registros	Cálculo/ estimativa
Matérias- primas	x	x	x	X	X	X	X		X	x	
Matérias secundárias	x	x	x	X	X	X	X		X	x	
Embalagens	x	x	x	X	x	x	x		X	x	
Materiais auxiliares	x	x	x	X				X	X	x	
Energia	x	x	x					X	X	x	
Água	x	x	x					x		x	
Produto	x	x	x							x	
Resíduos	x		x					X	X	x	
Águas residuais	X		X					X		X	X
Emissões atmosféricas	x							x		x	x

Quadro 2: Esquema de balanço de massa  
A UNDSO (2001)

A possível origem da informação, ou os registros onde ela poderá estar disponível, são marcados por um dado sinal. O objetivo deve ser a melhoria gradativa dos registros dos fluxos de massa. A UNDSO (2001) e Jasch (2003) sugerem que esse é um processo gradativo e que dificilmente em um primeiro momento (ano, período) haverá um levantamento exato. Porém, o objetivo é identificar os materiais de um modo tão completo quanto consistente possível, através da gestão de armazenamento, centros de custos e planejamento da produção.

Em princípio, a CGA deve ser uma parte integrante da Contabilidade Gerencial - CA, e não um sistema paralelo. Na realidade, a CGA é um simples ajustamento de Contabilidade

Gerencial para um sistema mais integrado, uma vez que esta possui o link entre informações físicas e monetárias. Todavia, independentemente da estrutura e formato serem diferentes, as duas, CA e CGA, possuem um objetivo comum que é o de fornecer informações úteis para as tomadas de decisões (JASCH, 2006b).

### **Considerações finais**

Além de poluir, as empresas incorrem em três custos para a não-produção, isto é, resíduos e emissões. Em primeiro lugar, há o custo de aquisição de matérias-primas, (como por exemplo, combustível, água e produtos químicos), uma parte dos quais acabam como resíduos e emissões. Em segundo lugar, a empresa arca com os da utilização de matérias-primas através de trabalho e investimento e custos em infra-estruturas, uma parte dos quais acabam como resíduos e emissões. Por último, a empresa incorre, também, em custos para a eliminação dos custos dos desperdícios de materiais adquiridos ou para os certificados, os quais permitem emissões de uma proporção dos materiais comprados (GALE, 2006).

Verifica-se, portanto, que a CGA não é uma técnica gerencial nova, mas sim um dos inúmeros sistemas de informações capazes de evidenciar os reais potenciais de custos e ganhos ambientais que as empresas podem incorrer. Acredita-se que, embora seja um sistema em que apresenta um percentual expressivo de acurácia e transparência, esta ainda deixa algumas lacunas, como, por exemplo, qual deveria ser o tratamento, na atual estrutura da CGA, dos ganhos ambientais intangíveis gerados pelas ações de preservação ambiental, por parte tanto das empresas quanto do governo ou pessoas físicas.

Acredita-se que com um melhor entendimento e aperfeiçoamento da CGA será possível traçar novos horizontes para se melhorar os sistemas gerenciais ambientais internos e orientar as organizações a criar estratégias que as conduzam para o almejado equilíbrio econômico, social e ambiental.



## Referências

BARILÁ, G. Lorena. **Auditoría ambiental: el camino hacia el logro de una ventaja competitiva.**2002. Disponível em: <[http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/23\\_barila.pdf](http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/23_barila.pdf)>. Acesso em: 04 de setembro de 2008.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Classificação de risco ambiental: o modelo construído no BNDES. **Revista do BNDES**, v.10, n.20, p.197-228, dez., 2000.

BOSSHARD, Ricardo E. **Environmental accounting: a case study of its application to a small business in Atlantic Canada.** 2003. 141 f. Thesis. Dalhousie University Halifax - School for Resource and Environmental Studies , Nova Scotia Canada 2003.

BRANDLI, Elisangela N; et al. Diagnóstico preliminar dos custos ambientais de uma empresa do setor alimentício na unidade industrial de Passo Fundo - RS. **GEPROS - Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, v.2, n.2, p.75-88, 2008.

BURRITT, Roger L; HERZIG, Christian;TADEO, Bernardo D. Environmental management accounting for cleaner production: The case of a Philippine rice mill. **Journal of Cleaner Production** v.17, p.431 - 439, 2009.

BURRITT, Roger L;SAKA, Chika. Environmental management accounting applications and eco-efficiency: case studies from Japan. **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1262 - 1275, 2006.

CÂMARA, Renata P de Barros ; et al. A Importância da Gestão dos Custos Ambientais. In: VIII CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL & I CONGRESO DE LA ASOCIACION URUGUAYA DE COSTOS, 2003, Punta del Este Uruguai, **Anais...** do VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos & I Congreso de la Asociacion Uruguaya de Costos, Punta del Este Uruguai, 2003.

CAMPOS, Lucila Maria de Souza. **Um estudo para definição e identificação dos custos da qualidade ambiental.** 1996. 120 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 1996.

ELY, Aloísio. **Economia do meio ambiente:** uma apreciação introdutória interdisciplinar da poluição, ecologia e qualidade ambiental. 4. ed. Porto Alegre: Fundação e Estatística Siegfried Emanuel Heuser,1990.

EPA, - UNITED STATES ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. **An introduction to environmental accounting as a business management tool:** key concepts and terms.1995. Disponível em: <<http://www.epa.gov/oppt/library/pubs/archive/acct-archive/pubs/busmgt.pdf>>. Acesso em: 30 de julho de 2008.

ESCOBAR, Herton. **Sem ar.** 2008. Disponível em: <[http://www.estadao.com.br/megacidades/sp\\_poluicao.shtm](http://www.estadao.com.br/megacidades/sp_poluicao.shtm)> Acesso em 05 de setembro de 2008.

GADENNE , David;ZAMAN, Monir. Strategic environmental management accounting: an exploratory study of current corporate practice and strategic intent. **Journal of Environmental Assessment Policy and Management**, v.4, n.2, p.123-150, 2002.

GALE, Robert. Environmental management accounting as a reflexive modernization strategy in cleaner production. **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1228-1236, 2006.

\_\_\_\_\_. Environmental cost at a Canadian paper mill: a case study of Environmental Management Accounting (EMA). **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1237-1251, 2006b.

HENRIQUES, Abel. **Thomas Robert Malthus: a teoria malthusiana** 2007. Disponível em: <[www.miniweb.com.br/ciencias/artigos/Thomas\\_Robert\\_Malthus.pdf](http://www.miniweb.com.br/ciencias/artigos/Thomas_Robert_Malthus.pdf)>. Acesso em: 22/10/2008.

JASCH, Christine. The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. **Journal of Cleaner Production**, v.11, p.667-676, 2003.

\_\_\_\_\_. How to perform an environmental management cost assessment in one day. **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1194 -1213, 2006a.

\_\_\_\_\_. Environmental management accounting (EMA) as the next step in the evolution of management accounting. **Journal of Cleaner Production** - Editorial, 2006b.

JASCH, Christine;LAVICKA, Alexander. Pilot project on sustainability management accounting with the Stryan automobile cluster. **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1214-1227, 2006.

MERICO, L. F Krieger. **Introdução à economia ecológica**. 2. ed. Blumenau - SC: Edifurb,2002.

MOURA, L. A Abdalla. **Economia ambiental: gestão de custos e investimentos**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

PINDYCK, Robert S; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomics**. 6. ed. New Jersey: Prentice Hall,2005.

RIBEIRO, M Souza. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SCAVONE, Graciela M. Challenges in internal environmental management reporting in Argentina. **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1276 -1285, 2006.

SCHALTEGGER, Stefan;BURRITT, Roger.**Contemporary environmental accounting: issues, concepts and practice**. New York: Greenleaf Publishing, 2000.

SEROA DA MOTTA, Ronaldo. **Indicadores ambientais no Brasil: aspectos ecológicos, de eficiência e distributivos**.1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/1996/td\\_0403.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/1996/td_0403.pdf)>. Acesso em: 24 de abril de 2008.

SERÔA DA MOTTA, Ronaldo;RUITENBEEK, Jack;HUBER, Richard.Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe: lições e recomendações. Rio de Janeiro: **Ipea**,1998.

SHIELDS, David;BELOFF, Beth;HELLER, Miriam. **Environmental cost accounting for chemical & oil companies: a benchmarking study**. Environmental Protection Agency, 1997.

SOUSA, M. da C Sampaio de. Bens públicos e externalidades. **Bens públicos e externalidades**.2008. Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco/inteco/textosnet/1parte/externalidades.pdf>> Acesso em: 19 de agosto de 2008.

STANISKIS, J. Kazimieras;STASISKIENE, Zaneta. Environmental management accounting in Lithuania: exploratory study of current practices, opportunities and strategic intents. **Journal of Cleaner Production**, v.14, p.1252-1261, 2006.

TINOCO, João E. Prudêncio; ROBLES, Léo T. Contribuição ao desenvolvimento da contabilidade da gestão ambiental e da sua divulgação: estudo de casos de três empresas brasileiras com atuação global. **Revista Centro de Ciências Administrativas**, Fortaleza, v.12, n.1, p.115-129, 2006.

UNSD, - UNITED NATIONS DIVISION FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT. **Environmental management accounting procedures and principles**. New York, 2001.

UNSD, - UNITED NATIONS DIVISION FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT **Clean and competitive: environmental management accounting for business**. New York, March,

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**APLICAÇÃO DO INDICADOR PREÇO EM RISCO COMO SUBSÍDIO  
NA DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE PROJETOS DE ALTA  
TECNOLOGIA EM LEILÕES REVERSOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Alexandre Ferreira Pinho (UNIFEI)**

**Antonio Daniel de Farias (Padtec)**

**Diógenes Martin (Mackenzie)**

**Edson de Oliveira Pamplona (UNIFEI)**

**Luiz Guilherme Azevedo Mauad (UNIFEI)**

**Instituição:** Associação Brasileira de Custos

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS

APLICAÇÃO DO INDICADOR PREÇO EM RISCO COMO SUBSÍDIO NA DETERMINAÇÃO  
DO PREÇO DE PROJETOS DE ALTA TECNOLOGIA EM LEILÕES REVERSOS

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

Este trabalho mostra as principais abordagens para estabelecimento do preço de venda de projetos e serviços e apresenta, utilizando os conceitos de risco, um modelo alternativo de precificação, denominado Preço em Risco (PeR), que poderá ser de grande valia na determinação deste tipo de preço em leilões reversos. Enfoca os conceitos de RiskMetrics, incluindo o VaR e o CVaR. A partir daí, propõe e simula um modelo que abriga as características essenciais de incerteza advindas dos parâmetros que compõem esse preço, aplica-o em projetos de uma empresa de alta tecnologia e apresenta seus resultados. A concorrência na oferta destes tipos de projetos é acirrada e o modelo se mostra como uma ferramenta útil e flexível à administração.

**Objetivo:** Apresentar um modelo alternativo de preço que utilize os conceitos de risco e que sirva de subsídio na precificação de projetos em leilões reversos. Como complemento, espera-se contribuir para os estudos de risco que vêm sendo desenvolvidos pela academia.

## 1. INTRODUÇÃO

Nas duas últimas décadas, o mercado financeiro mundial vem presenciando diversos desastres financeiros aliados às perdas incorridas em diversas organizações. Como exemplos desses desastres: o colapso do mercado de ações americano em 1987, os fortes prejuízos no mercado de ações japonês em 1989, a crise mexicana em 1995, a crise asiática em 1997, a crise russa em 1998, as crises brasileiras em 1999 e 2002, a crise argentina em 2002, a crise chinesa em 2007 e, mais recentemente, a crise econômica mundial de 2008. E, como exemplo de perdas, as incorridas em organizações como o banco inglês Barings, a Procter & Gamble, a Metallgesellschaft, o Daiwa, o Crédit Lyonnais o Condado de Orange, o banco de investimento americano Lehman Brothers, o Citigroup, o Merrill Lynch, o Northern Rock, a Votorantin, a Sadia, a Aracruz Celulose, entre outras. Esses desastres e perdas estão associados aos riscos inerentes às operações financeiras e vêm despertando, cada vez mais, o interesse da classe acadêmica e dos participantes do mercado para a necessidade de identificá-los, mensurá-los e controlá-los.

Diversos estudos a respeito de risco foram e estão sendo desenvolvidos na área financeira. Entre esses, vem se destacando uma métrica conhecida por “Valor em Risco” ou, simplesmente VaR (*Value at Risk*), que, segundo Jorion (1998, p.vii), sintetiza a maior (ou pior) perda esperada dentro de determinados períodos de tempo e de determinado intervalo de confiança e sua técnica representa um avanço nas medidas convencionais de risco. Estudos têm demonstrado que o VaR apresenta falta de coerência uma vez que o alcance do risco avaliado é limitado e, por isso, vem sendo criticado por pesquisadores que sugerem o CVaR (*Conditional Value at Risk*) como uma extensão ao VaR. Neste são consideradas as perdas que irão exceder o valor em risco. Para La Rocque e Lowenkron (2004) apesar de o VaR ser a métrica de mercado mais difundida, principalmente, entre as instituições financeiras, sua utilização direta por empresas não financeiras e grandes corporações vem sendo criticada. Dessa forma, várias outras métricas de risco de mercado similares vieram a ser propostas mais recentemente: Earnings-at-Risk (EaR), Cash-Flow-at-Risk (CFaR), Profit-at-Risk (PaR), etc.

Portanto, prever e antecipar cenários que poderão tornar-se realidade nas empresas é um dos mecanismos mais importantes, para gerenciar o futuro de uma organização e, conseqüentemente, é um fator que deve ser utilizado para diminuição do risco. Assim, a administração de risco, nos últimos anos, transformou-se no foco principal das organizações financeiras que visam à maximização de seus lucros e à minimização dos efeitos de um “default”. A medida considerada apropriada pela maioria dos profissionais para avaliar o risco, segundo o ISDA (International Swap and Derivatives Association), é a que leva em consideração alguma forma de Valor em Risco.

Diante desses fatos, a administração de risco, adotando uma forma de Valor em Risco, também deve ser considerada pelos gestores na sua política de preço e de custos, visto que existe uma variabilidade em relação aos parâmetros de entrada que os compõe. Ao definir seu preço, com base em um valor de custo determinístico, a empresa poderá estar sendo levada a uma decisão com a qual nem sempre obterá o resultado esperado. E, esse resultado inesperado poderá ocorrer de forma mais significativa em empresas que participam de leilões reversos onde o Menor Preço Global é um fator decisivo nesse tipo de negociação.

Esse artigo propõe o desenvolvimento de um modelo alternativo de preço que utilize os conceitos de risco e que sirva de subsídio na precificação de projetos em leilões reversos.

Como complemento, espera-se contribuir para os estudos de risco que vêm sendo desenvolvidos pela academia.

## 2. METODOLOGIA

A metodologia adotada neste trabalho, segundo a abordagem do problema, é definida como uma pesquisa quantitativa. Ela, segundo Diehl (2004, pag 51), caracteriza-se pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Pesquisa baseada em modelos quantitativos, de acordo com Bertrand (2002), pode ser classificada como geração de conhecimento racional. Parte do princípio que podemos construir modelos objetivos que expliquem parte do comportamento dos processos reais, ou que podem capturar parte dos problemas de tomada de decisão enfrentados pelos gestores na vida real. É importante frisar que as relações entre as variáveis são descritas como causais.

Entre os estudos do tipo quantitativo este trabalho adotou o proposto por Mitroff et al. (1974) denominado modelagem e simulação, que é representado pela figura 1:

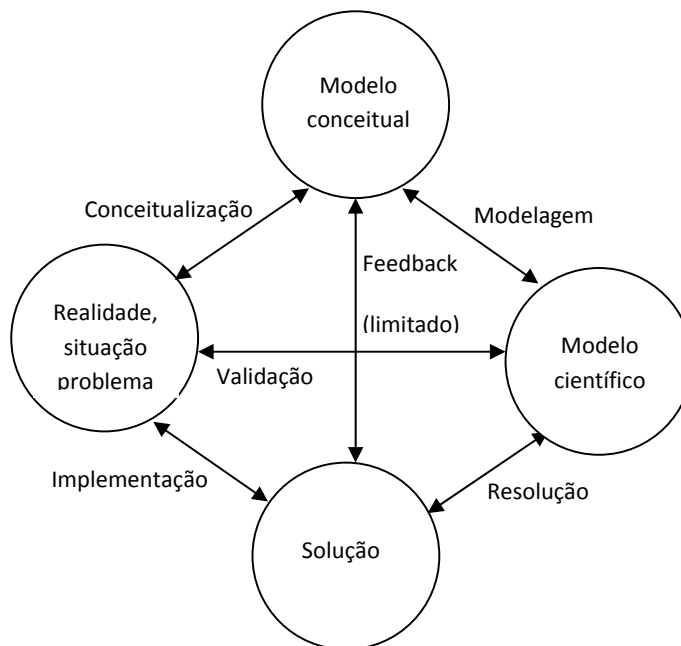


Figura 1 - Modelo de pesquisa segundo Mitroff (1974)

## 3. ABORDAGENS PARA O ESTABELECIMENTO DO PREÇO DE VENDAS

A fixação de preços de venda dos produtos e serviços é uma questão estratégica, que afeta diariamente a vida de uma empresa, independentemente de seu tamanho, da natureza de seus produtos ou de seu valor econômico. Essa dificuldade de formar preços pode atingir toda uma cadeia produtiva, desde o fornecedor de matéria-prima, passando pelo fabricante, distribuidores, varejistas até o consumidor final (STARK, 2007, p.306).

De acordo com Horngren et al. (2004, p.384) as decisões de precificação são decisões administrativas sobre o que cobrar pelos produtos e serviços. São decisões estratégicas que afetam a quantidade produzida e vendida e, conseqüentemente, receitas e custos. Para eles o preço de um produto ou serviço depende da oferta e da procura e as três influências que incidem sobre essa oferta e essa procura são: os clientes, os concorrentes e os custos.

Segundo Guerreiro (2006, p.47), o problema da determinação de preços de venda <sup>4</sup> tem sido estudado sob diferentes abordagens, quais sejam: 3

- abordagem de mercado - onde o foco se volta para duas personagens importantes do mundo econômico competitivo: o cliente e o concorrente. As técnicas de precificação denominadas discriminação de preços e valor percebido são orientadas pelo foco do cliente. Já as técnicas imitação de preços, preço de penetração, preços de mercado, preço premium, preço de desnatação e preço de defesa são orientadas pelo foco da concorrência.
- abordagem econômica – onde o princípio da otimização e do equilíbrio regem a base conceitual que explica a formação de preços na economia. Alguns conceitos são muito relevantes para a formação de preços como: lei da procura, lei da oferta, elasticidade-preço da demanda e estrutura de mercado.
- abordagem de custos (“custo acrescido”) - a idéia dominante nessa abordagem é que se agregue ao custo do produto as despesas administrativas, comerciais e financeiras e o lucro para a composição do preço de venda.

Dentre essas, segundo Paleologo (2004), existem evidências históricas de que a precificação “custo acrescido” é utilizada desde o final do século 18 e que, ainda hoje, é largamente praticada pelas empresas. Uma pesquisa realizada em 2005, pelo Banco Central Europeu, em 11 países europeus, com a participação de cerca de 9.000 empresas, constatou que 57% das empresas adotam o custo acrescido como a principal abordagem para precificar seus produtos.

Para Blocher et al. (2006, p.333) a determinação de preços baseada em custos é comum em indústrias e empresas de serviços. O preço de venda é calculado a partir do valor do custo acrescido de uma margem denominada mark up e que aplicada ao custo do produto, permite a obtenção de um preço de venda que englobe todos os gastos não incluídos no custo (impostos e taxas aplicadas sobre a venda, as despesas administrativas, de vendas e financeiras e garanta um lucro que remunere o capital investido). O cálculo dos custos utiliza-se de dados fornecidos pelos sistemas de custos existentes, como: custeio por absorção ou tradicional, custeio por absorção pleno, custeio direto ou variável, custeio ABC (Activity Based Costing), custeio padrão, RKW (Reichskuratorium fiir Wirtschaftlichkeit) entre outros.

A utilização dos conceitos da margem de contribuição também pode auxiliar na definição do preço de venda, uma vez que a margem de contribuição (conceituada como a diferença entre receitas e soma de custo e despesa variáveis) tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, serviço ou projeto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito. Portanto, o preço mínimo a ser ofertado deve ter sempre uma margem de contribuição positiva mínima. Esse conceito pode ser de grande valia na definição do preço em um leilão reverso. Porém, uma margem de contribuição positiva não é sinal de um ganho



mínimo, pois se levarmos em consideração que os componentes de custo não são determinísticos, a variabilidade no custo desses componentes pode levar a um resultado inesperado.

Apesar das evidências da abordagem “custo acrescido” ser a principal abordagem para precificar produtos, serviços e projetos, os mecanismos de fixação de preço de venda são de conceitos complexos e utilizam dados quantitativos e qualitativos, na sua formação contribuindo para que o processo de precificar seja um desafio para os gestores e, porque não dizer, um de seus grandes temores. Um preço mal dimensionado pode levar o consumidor a mudar sua decisão de compra e, conseqüentemente, levar a empresa a resultados não esperados. Em uma situação de leilão reverso, onde o menor preço é o fator decisivo, um resultado inesperado poderá ocorrer de forma mais incisiva. Assim, a adoção de uma política competitiva de preços, que envolva as informações internas e externas à empresa e que leve em consideração o risco, passa a ser um assunto de vital importância à organização.

#### **4. O RISCO, A SUA MENSURAÇÃO E O SEU GERENCIAMENTO**

Segundo Weston e Brigham (2000, p.155) o risco está presente em todas as atividades humanas. O salto de pára-quedas coloca em risco a vida. A aposta em corridas de cavalos, arrisca patrimônio; O investimento em renda variável, apresenta risco na expectativa de um retorno apreciável. Porém, em qualquer dessas situações o risco não poderá ser eliminado, mas poderá ser administrado para minimizar os seus efeitos. Embora o risco esteja presente em todos os aspectos da vida, para Duarte Junior (2005, p. x), é no mercado financeiro que ele é mais marcante e notório.

De acordo com Assaf Neto (2003, p.283), o risco é interpretado pelo nível de incerteza associado a um acontecimento ou evento. Toda vez que a incerteza associada à verificação de determinado evento possa ser quantificada, por meio de uma distribuição de probabilidade dos diversos resultados previstos, diz-se que a decisão está sendo tomada sob uma situação de risco. Dessa maneira, o risco pode ser entendido pela capacidade de se mensurar o estado de incerteza de uma decisão, mediante o conhecimento das probabilidades associadas à ocorrência de determinados resultados ou valores. É um conceito voltado para o futuro, revelando uma possibilidade de perda.

Para Jorion (1998, p.3), risco pode ser definido como a volatilidade de resultados inesperados, normalmente relacionada ao valor de ativos ou passivos de interesse. O risco é, na sua maioria das vezes, representado pela medida estatística do desvio-padrão, ou variância, indicando o valor médio esperado e representativo do comportamento observado. Segundo o autor, as empresas estão expostas a três tipos de risco: operacional, estratégico e financeiro.

Os riscos operacionais (business risks) são os assumidos voluntariamente, a fim de criar vantagem competitiva e valorizar a empresa perante seus acionistas. Ele está relacionado ao setor da economia em que a empresa opera e inclui inovações tecnológicas, desenho de produto, lançamento de novos produtos e marketing.

Os riscos estratégicos resultam de mudanças fundamentais no cenário econômico e político. Como exemplo, a extinção da ameaça da União Soviética (guerra fria), na década de 1980, que propiciou declínio gradual nos gastos com armas, afetando diretamente as empresas desse setor e, recentemente, a consulta à população brasileira a respeito do desarmamento,

a doença da vaca louca que propiciou aumento de exportações pelos frigoríficos brasileiros, a queda do valor das exportações em função da variação do valor do dólar entre outros.

Os riscos financeiros estão ligados a possíveis perdas nesse mercado. As oscilações de variáveis financeiras, como taxas de juros e de câmbio, são exemplos típicos desses riscos.

Essa classificação de risco proposta por Jorion (1998, p.3) não é única, uma vez que os autores que tratam sobre risco classificam-no de formas distintas. Por exemplo: Markowitz (1952) divide o risco em duas categorias o risco sistemático e o risco não sistemático. De acordo com Weston e Brigham (2000, p.173), define-se risco sistemático, de mercado ou não diversificado como aquele que não pode ser eliminado pela diversificação e, por isso, afeta a maioria das empresas. Exemplos: guerra, inflação, recessão, altas taxas de juros, etc. Soethe (2004) afirma que, mesmo sabendo da impossibilidade de atuação sobre os riscos sistemáticos, cabe aos gestores a formulação de estratégias, para a redução dos impactos causados por oscilações inesperadas nas variáveis que os compõem. Air 5 de acordo com Weston e Brigham (2000, p.173) define-se risco não sistemático, diversificado ou específico como aquele específico da empresa, ou seja, causado por eventos essencialmente fortuitos e que pode ser eliminado pela diversificação. Ex.: programas de marketing mal sucedidos, greves, etc.

<b>Riscos</b> <b>Direcionadores</b>	<b>Riscos</b> <b>Financeiros</b>	<b>Riscos</b> <b>estratégicos</b>	<b>Riscos</b> <b>Operacionais</b>	<b>Riscos</b> <b>Eventuais</b>
Externos	Taxa juros Câmbio Externo Crédito	Competição Mudança dos clientes Mudança na indústria Demanda dos clientes	Regulamentos Cultura Composição da diretoria	Contratos Eventos naturais Fornecedores Meio ambiente
	Liquidez	P & D Capital	Controle contábil	

Internos	Fluxo de caixa	intelectual	SI (Sist. Infor.)	
Externos/Internos		Integração em fusões e aquisições	Recrutamento Cadeia de suprimento	Acesso público Empregados Propriedades Prod. e serviços

Um trabalho desenvolvido em 2002, por uma equipe composta por importantes organizações de gestão de risco da Inglaterra como o IRR (Instituto de Gerenciamento de Risco), a AIRMIC (Associação dos gestores de Risco e Seguro) e o ALARM (Fórum Nacional de gerenciamento de risco do setor público), denominado The Risk Management Standard, sugere que os riscos específicos de uma organização são resultados de fatores internos e/ou externos à mesma e podem ser categorizados em quatro grandes grupos: estratégicos, financeiros, operacionais e eventuais. O Quadro 1 mostra sucintamente essa classificação:

#### Quadro 1 – Exemplos de direcionadores chaves de risco

Fonte: Baseado em IRR, AIRMIC e ALARM (2002)

Independentemente das formas de risco a que a empresa está exposta, estes devem ser identificados, mensurado e geridos.

6

A mensuração do risco de um investimento, conforme Assaf Neto (2003, p.211), processa-se geralmente por meio do critério probabilístico, o qual consiste em atribuir probabilidades – subjetivas (com base na intuição, no conhecimento, na experiência e, até mesmo, no certo grau de crença da unidade tomadora de decisão) ou objetivas (com base em séries históricas de dados e informações) – aos diferentes estados de natureza esperados e, em consequência, aos possíveis resultados do investimento. Dessa maneira, é delineada uma distribuição de probabilidade dos resultados esperados e mensuradas suas principais medidas de dispersão e avaliação do risco.

De acordo com a literatura financeira, existem várias formas de se mensurar o risco e, entre elas, podem-se destacar os modelos de risco-retorno (CAPM e APM), os de risco de inadimplência e os modelos baseados no Value-at-risk (VaR).

Segundo Assaf Neto (2003, p.213) os modelos de risco retorno procuram associar o risco ao retorno esperado e são utilizados principalmente para avaliação de ações e novos investimentos. Nestes modelos, apenas o risco de mercado, ou não diversificado, seria compensado. Os principais modelos de risco retorno são o CAPM e o APM.

Para Brealey e Myers (2006, p.185) o modelo CAPM é o modelo de risco retorno mais conhecido com grande aplicação no campo das finanças. Ele é um modelo baseado na proposição de que a taxa de retorno requerida de qualquer ação ou ativo é igual à taxa de retorno isenta de risco mais um prêmio de risco, em que o risco reflete a diversificação (WESTON e BRIGHAM, 2000, p.166).

O modelo, segundo Assaf Neto (2003, p.262), estabelece que o retorno de um ativo é formado pela taxa livre de risco mais um prêmio de mercado pelo risco e é representado pela seguinte equação:

$$R_j = R_F + \beta(R_M - R_F)$$

$R_j$  = Retorno esperado de um ativo;

$R_F$  = Taxa livre de risco;

$\beta(R_M - R_F)$  = prêmio de mercado pelo risco;

$\beta$  = indica o incremento necessário no retorno de um ativo de forma a remunerar adequadamente seu risco sistemático;

$R_M$  = risco de mercado;

Por suas fortes suposições simplista, de acordo com Brealey e Myers (2006, p.185) o CAPM tem sido criticado e novas alternativas para avaliação de ativos surgem como o APT (Arbitrage Pricing Theory) desenvolvido por Ross (1976). Ele estabelece que a taxa de retorno de determinada ação é uma função linear de diversos fatores macroeconômicos, como taxa de juros, mudança no PIB, inflação e outras. De forma mais específica, o APT encara o risco de maneira mais ampla, gerado por uma série de fatores conjunturais e, mesmo, setoriais (Assaf Neto, 2003, p.271).

Os modelos de risco de inadimplência estimam retornos adequados em títulos de dívidas, onde o potencial de ganho é limitado e existe um risco de perda considerável. Segundo Damodaran (2002, p.76) o risco de inadimplência de uma empresa é analisado em função da sua capacidade de geração de fluxos de caixa e das suas obrigações financeiras. Quanto maior for a relação entre os fluxos de caixa e os ativos de uma empresa, em relação às dívidas, menor será o risco de não-pagamento. Assim, empresas com pequenos fluxos de caixa, em relação às suas obrigações, apresentam maior risco de não-pagamento e, de uma forma geral, deverão pagar taxas de juros maiores nos seus empréstimos. A medida mais utilizada para análise do risco de inadimplência é a classificação de títulos, chamada de rating, que é feita por agências classificadoras como, por exemplo, a Standard & Poor's e a Moody's.

A gestão de riscos passa por uma revolução que já dura mais de uma década. Pode-se dizer que foi iniciada com a introdução do conceito de Value-at-Risk (VaR) pelo RiskMetrics - documento publicado pelo JP Morgan, em outubro de 1994 - em resposta aos grandes desastres financeiros do início dos anos 90 (LA ROCQUE E LOBO, 2004).

Segundo Veiga (2005, p.22 e 25), as instituições de regulamentação bancária dos países desenvolvidos, cientes dos riscos assumidos pelas instituições financeiras e da necessidade de gerenciamento desses riscos, através do estabelecimento de limites e padrões para operações bancárias, fundaram o Comitê da Basileia. Como fruto do trabalho desse comitê foi assinado, em 1988, o Acordo da Basileia cujo propósito principal era prover padrões mínimos de exigência de capital, para os bancos comerciais de modo a que eles se resguardassem contra o risco de crédito. Em 1993 esse comitê, aperfeiçoando o primeiro conjunto de medidas prudenciais adotado em 1988, recomenda uma nova ferramenta de

gerenciamento de risco chamada de valor em risco ou simplesmente VaR, acrônimo para value at risk.

O Value-at-Risk (VaR) mede a perda potencial de uma instituição, num determinado período de tempo, associada a uma probabilidade específica. Como exemplo, suponha que o VaR de uma carteira seja R\$ 500 mil, dado o horizonte de um dia e uma probabilidade de 5%. Isto significa que há uma probabilidade de 5% de, no horizonte definido, a carteira perder um montante maior ou igual a R\$ 500 mil do seu valor (ou seja, existe uma probabilidade de 5% de a perda superar o VaR). A probabilidade que se escolhe para o cálculo do VaR tem uma conotação de frequência (no caso de 5%, por exemplo, a instituição tenderá a perder um montante maior ou igual ao VaR em um a cada 20 dias). Os níveis mais usualmente adotados são o de 1% (recomendado por Basiléia) e o de 5% (muito usado na prática). O intervalo de tempo, também é uma variável de “escolha” da análise, mas deve ser considerado em geral o tempo necessário para a liquidação dos ativos do portfólio (Werlang e La Rocque, 2008). Em síntese, pode-se dizer que o VaR, de acordo com Kauffman (2007), mune os gestores com um novo meio de melhor compreender e controlar a exposição ao riscos.

Segundo Duarte Junior (2008 e 2005, p.66) e Werlang e La Rocque (2008) existem três metodologias para o cálculo do VaR:

**Metodologia Analítica** - também denominada metodologia de variância/covariância, é a utilizada pelo JP Morgan, no seu modelo RiskMetrics. Desde a primeira versão utilizada do RiskMetrics, em outubro de 1994, esta vem sendo a metodologia mais debatida, aprimorada e utilizada para o cálculo do VaR. Ela utiliza métodos estatísticos padronizados, para calcular as variações no valor do portfólio atual. Para isso, necessita de considerar várias premissas para os fatores de mercado (taxa de juros, preço de ações, índices, taxas de câmbio, etc.) que devem ser coletados, “limpos” e armazenados. Os parâmetros dos modelos são retirados de dados históricos. É bom salientar que a abordagem analítica pode ser implementada através da utilização de variantes delta-normal ou delta-gama normal. No método delta-normal, de acordo com Jorion (1998, p.180), pressupõe-se que os retornos de todos os ativos sejam normalmente distribuídos. Como o retorno da carteira é uma combinação linear de variáveis normais, ele também é normalmente distribuído. Assim o risco é gerado por uma combinação de exposições lineares a vários fatores, que, por suposição, são normalmente distribuídos. Esse método pode acomodar grande quantidade de ativo e é de simples implementação. O método delta-gama normal é uma extensão do método delta-normal, que envolve sensibilidades a fatores de risco de ordem mais elevada (como o gama).

A figura 2 representa os passos básicos da abordagem analítica:

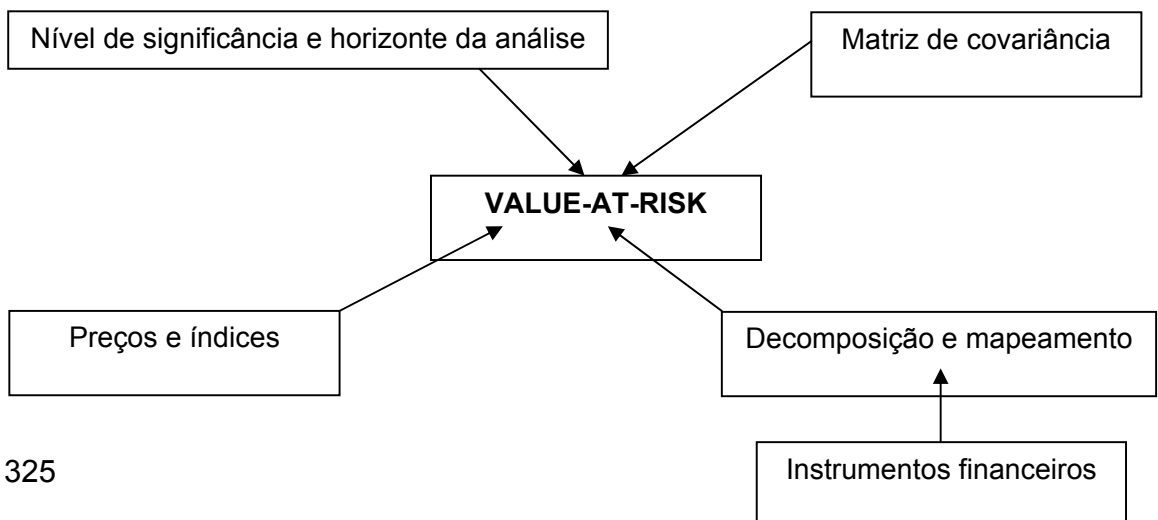


Figura 2 – Passos básicos na abordagem analítica

Fonte: Baseado em Duarte Júnior (2005, p.70)

**Metodologia da Simulação Histórica** – é calculada a partir de séries históricas de taxas e preços. Verificam-se as variações ocorridas nos fatores de mercado em período histórico definido e aplicam-se essas variações ao portfólio atual, levando-se em consideração o horizonte de tempo escolhido. Os passos básicos da abordagem histórica são apresentados na figura 3:

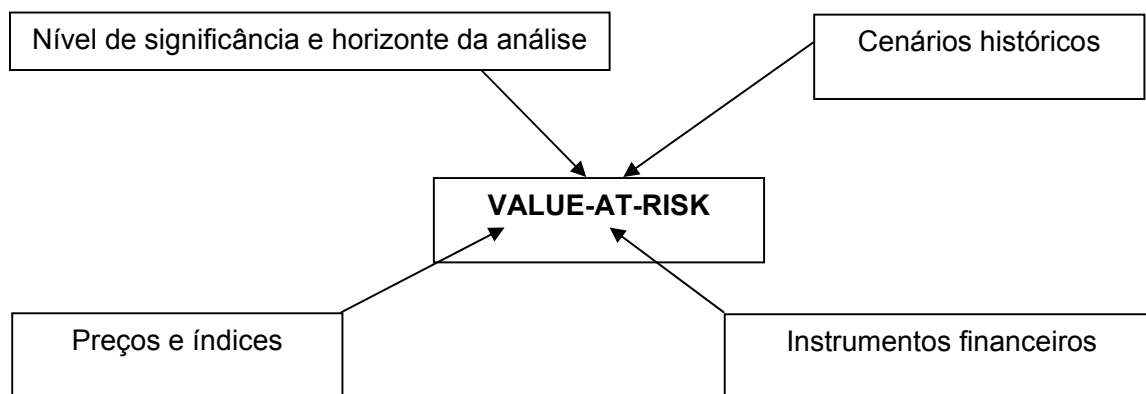


Figura 3 – Passos básicos na abordagem da simulação histórica

Fonte: Baseado em Duarte Júnior (2005, p.73)

**Metodologia da Simulação Monte Carlo** – semelhante ao da simulação histórica, exceto pelo fato de, ao invés de verificarem-se as variações ocorridas nos fatores de mercado, em período histórico, definem-se as distribuições e seus respectivos parâmetros para as variações dos fatores de mercado. Define-se, também, a correlação, normalmente tirada de dados históricos, existente entre esses fatores. Em seguida, simulam-se várias observações das possíveis variações dos fatores de mercado, verificando seus impactos no valor do portfólio atual. Os passos básicos desta abordagem são apresentados a seguir pela fig 4:

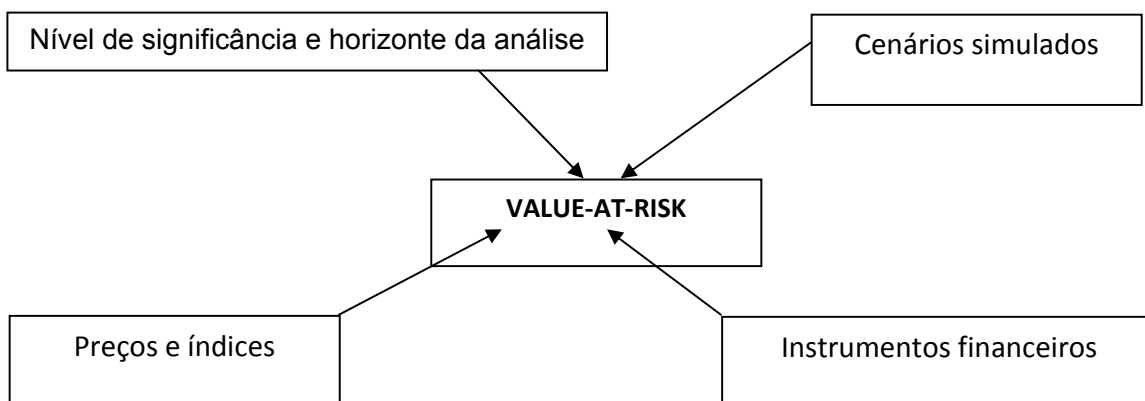


Figura 4 – Passos básicos na abordagem da simulação Monte Carlo

Fonte: Baseado em Duarte Júnior (2005, p.74)

Para Jorion (1998, p.193), a análise de Monte Carlo é o método mais potente e o mais poderoso para o cálculo do valor no risco. Ela captura grande quantidade de riscos, inclusive os não-lineares, os de volatilidade e, até mesmo, os de modelo, podendo incorporar a variação temporal da volatilidade, caudas grossas e cenários extremos.

O modelo analítico é tratado de modelo paramétrico e os modelos de simulações de não-paramétricos. Os modelos paramétricos pressupõem que os retornos dos ativos seguem uma distribuição normal e, através de medidas estatísticas como desvio-padrão, variância e covariância, chegam ao cálculo do VaR. Os modelos não-paramétricos recalculam o valor da carteira, através da definição de vários cenários e de diversas condições de mercado, podendo a distribuição dos retornos ser ou não uma normal.

Duarte Júnior (2005, p.67) sugere utilizar preferencialmente a abordagem de simulação, sobretudo quando se consideram carteiras com não-linearidades. Acredita-se que a abordagem analítica deve ser vista como uma solução inicial para o problema de estimação do VaR de uma carteira.

A medida que o conhecimento a respeito do VaR evoluem, surgem os primeiros questionamentos sobre a sua falta de coerência e, como extensão a ele, surge o CVaR que, segundo Szegö (2005), nada mais é que o valor esperado das perda superiores ao VaR. A figura 5 mostra a relação existente entre o VaR e o CVaR:

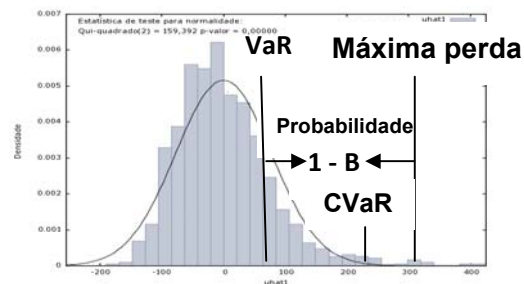


Figura 5 – Relação entre o VaR e o CVaR

Fonte: Giorgio Szegö (2005)

Matematicamente falando, o CVaR é obtido através da adoção de uma média ponderada entre o valor em risco e as perdas superiores a esse valor. O CVaR é capaz, segundo Rockafellar e Uryasev (2001) de quantificar perigos para além do valor em risco e, além disso, é coerente.

De acordo com La Rocque et al (2003), a gestão de risco vem crescendo constantemente desde a segunda metade da década de 90. Desde aí, modelos de controle de risco, a maior parte baseada no conceito de Value-at-risk (VaR), foram amplamente implantados no mercado financeiro e hoje é cada vez maior a demanda por este tipo de controle para corporações. Essa tendência, conforme La Rocque e Lobo (2005), trouxe um intenso debate sobre a adaptação do conceito de VaR para as empresas não financeiras. Diversos artigos foram publicados sobre o assunto e foram desenvolvidos conceitos, tais como:

EaR (Earnings-at-Risk) – mede os resultados contábeis em risco. O EaR, segundo Nascimento (2002, apud PAMPLONA, 2003) é, relativamente a uma determinada meta, a

máxima perda dos resultados, que poderia ser experimentada devido ao impacto dos riscos de mercado, sobre um determinado conjunto de exposições, para um determinado período e nível de confiança;

CFaR (Cash-Flow-at-Risk) – tem as mesmas características do EaR, mas refere-se às perdas nos fluxos de caixa líquidos gerados. La Rocque et al. (2008) ressalta que o CFaR da empresa não depende somente de riscos de “mercado” (preço), mas, fundamentalmente, do risco da demanda. É necessário, assim, que a análise de incerteza se estenda além dos riscos financeiros para que se tenha uma boa análise dos riscos envolvidos com a geração de caixa, resultados financeiros e operacionais das empresas;

PaR (Profit-at-Risk) – tem as mesmas características do EaR e do CFaR porém refere-se às perdas nos lucros de projetos, de contratos ou de carteiras, no Valor Presente.

Além dessas métricas, outras podem ser definidas de acordo com a necessidade de gerenciamento de risco da empresa. Ao propor o desenvolvimento de um modelo baseado no gerenciamento de risco, como alternativa para controle de preços (preço em risco – PeR) e de custos (custo em risco – CeR), este trabalho pretende dar a sua contribuição aos estudos que vêm sendo desenvolvidos pela academia além de munir as empresas com uma ferramenta de apoio para o seu processo de precificação e custeamento.

O gerenciamento de risco é, segundo Hoji (2004, p.232), uma atividade importante em qualquer empresa e utiliza-se de ferramentas e instrumental através das quais obtém subsídios que favorecem a análise de possibilidades de aceitação ou minimização de um perigo potencialmente conhecido o que favorece a tomada de decisões a respeito. De acordo com Bodie e Merton (2002, p. 227) a administração de risco é o processo de formular as compensações de custo-benefício para redução do risco e de decidir por um determinado curso de ação, inclusive por não adotar qualquer atuação.

Para o IRR, o AIRMIC e O ALARM (2002), a gestão de risco é o elemento central da gestão estratégica de qualquer organização. É um conjunto de ações que devem ser desenvolvidas pelas organizações que abordam metodicamente os riscos inerentes às suas atividades, com o intuito de atingir benefícios não só em cada atividade como em todo o portfólio delas. O enfoque de uma boa gestão de risco é a identificação e o tratamento desses riscos com o intuito de aumentar o valor máximo sustentável de cada atividade da organização.

A abordagem do risco, de acordo com Soethe (2004), deve ser um processo dinâmico, alimentado por várias fontes de dados, sejam eles anteriores, atuais ou previsões de ocorrência no futuro. À medida que o número de informações aumenta, a tomada de decisão torna-se mais eficiente. Jorion (1997, p. 3) afirma que os negócios das empresas estão relacionados à administração de riscos. Embora algumas aceitem os riscos incorridos de forma passiva, outras se esforçam para ter vantagem competitiva, expondo-se a eles estrategicamente.

Segundo Torok e Wood (2006) no dia-a-dia de uma empresa, e também em qualquer projeto, os riscos são identificados, depois se estima seu potencial impacto nos custos e nos objetivos da empresa ou de um projeto. A partir disso, toma-se a decisão de aceitar o risco ou agir para reduzi-lo. Gerir riscos não significa evitá-los, até porque é tarefa impossível, mas sim gerir as atividades que influenciam o risco. É importante reconhecer o risco, tanto no ambiente interno, como no externo, analisá-lo, mensurá-lo e administrá-lo de forma planejada e consciente.



## 5. O MODELO COMPUTACIONAL

Sistema de informação (SI) é o processo de transformação de dados em informações que são utilizados na estrutura decisória da empresa (LAUDON e LAUDON, 2007). Um SI pode ser definido como um conjunto de componentes inter-relacionados para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e organizações.

Neste contexto se insere a presente proposta deste artigo, cujo objetivo também é desenvolver um SAD (Sistema de Apoio a Decisão). A intenção é criar um software que auxiliará o processo de decisão gerencial combinando dados, modelos analíticos e software amigável ao usuário em um poderoso sistema que dará suporte à tomada de decisão.

Cabe ressaltar que o sistema de informação proposto recebeu o nome de SIP (Sistema de Informação para Precificação).

### 5.1. Tecnologia utilizada no desenvolvimento do sistema de informação proposto

O Microsoft.NET é uma iniciativa da Microsoft em que visa uma plataforma única para desenvolvimento e execução de sistemas e aplicações. Todo e qualquer código gerado para o .NET, pode ser executado em qualquer dispositivo ou plataforma que possua um framework (.NET Framework), obtida gratuitamente no site da Microsoft®. Com idéia semelhante à plataforma Java, o programador deixa de escrever código para um sistema ou dispositivo específico, e passa a escrever para a plataforma .NET.

A plataforma .NET é executada sobre uma CLR (Common Language Runtime — Ambiente de Execução Independente de Linguagem) interagindo com uma coleção de bibliotecas unificadas, que juntas são o próprio framework. Esta CLR é capaz de executar, atualmente, mais de vinte diferentes linguagens de programação, interagindo entre si como se fosse uma única linguagem. Esta plataforma permite a execução, a construção e o desenvolvimento de Web Services e Aplicações Web de forma integrada e unificada.

A plataforma .NET se baseia em um dos princípios utilizados na tecnologia Java (compiladores JIT - Just In Time Compiler). Os programas desenvolvidos para ela são duplo-compilados, ou seja, são compilados duas vezes, uma vez na distribuição e outra vez na execução.

Um programa pode ser escrito em qualquer uma das linguagens de programação disponíveis para a plataforma, o código fonte gerado pelo programador é então compilado pela linguagem escolhida gerando um código intermediário em uma linguagem chamada MSIL (Microsoft Intermediate Language). No momento da execução do programa ele é novamente compilado, desta vez pelo JIT, de acordo com a utilização do programa.

### 5.2. Descrição do sistema de informação proposto

A figura 6 mostra a janela principal do sistema de informação proposto. Nota-se que esta janela contém todos os atalhos para as janelas filhas do sistema.

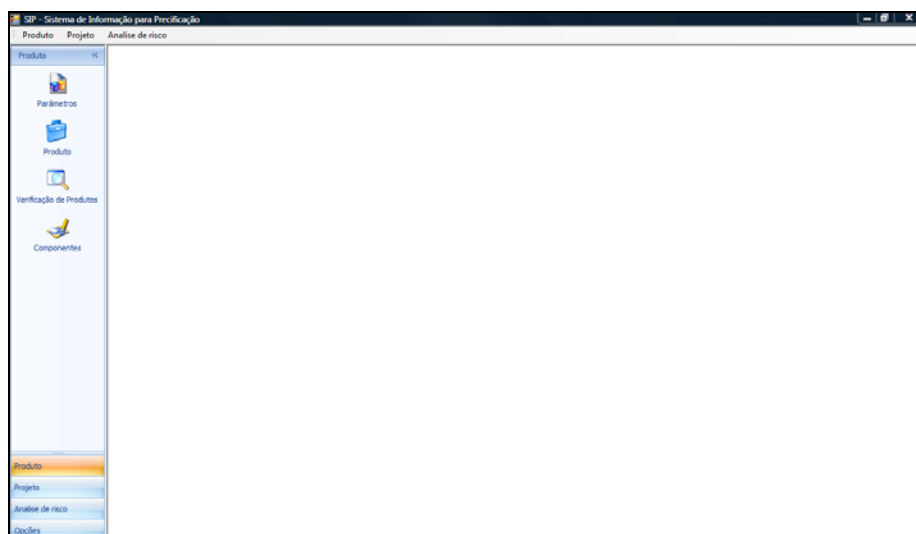


Figura 6 - Janela principal do SIP

Outras janelas também estão presentes no SIP, tais como a janela de produtos, projetos, análise financeira e risco. Estas janelas são descritas a seguir.

A janela de “Produto” é utilizada para que os usuários possam inserir, alterar e localizar um produto existente ou não no sistema. É possível também definir uma hierarquia de componentes do produto.

Já a Janela de “Projeto” permite criar ou alterar uma proposta para um determinado cliente. Nesta janela também é possível configurar sites, definir lista de preços, criar alternativas técnicas, visualizar o valor total, definir o valor alvo e selecionar uma moeda padrão para uma alternativa técnica.

A janela de “Análise Financeira” oferece um apoio na tomada de decisão sobre um projeto anteriormente criado. Nesta janela é possível criar diversos cenários de preços, obter os valores para a margem de contribuição e margem líquida de cada um dos itens pertencentes ao projeto. Conhecida a margem de contribuição do projeto, gera-se um gráfico, conforme apresentado na figura 7 que, em um leilão reverso, a medida que os lances forem ocorrendo, a margem de contribuição vai-se alterando até chegar em um preço mínimo que possua margem de contribuição positiva e que atenda a estratégia adotada pelos gestores. Porém, apesar de inicialmente essa margem ser positiva não devemos esquecer que existe um risco associada a ela, risco esse devido a volatilidade dos custos que a compõe.

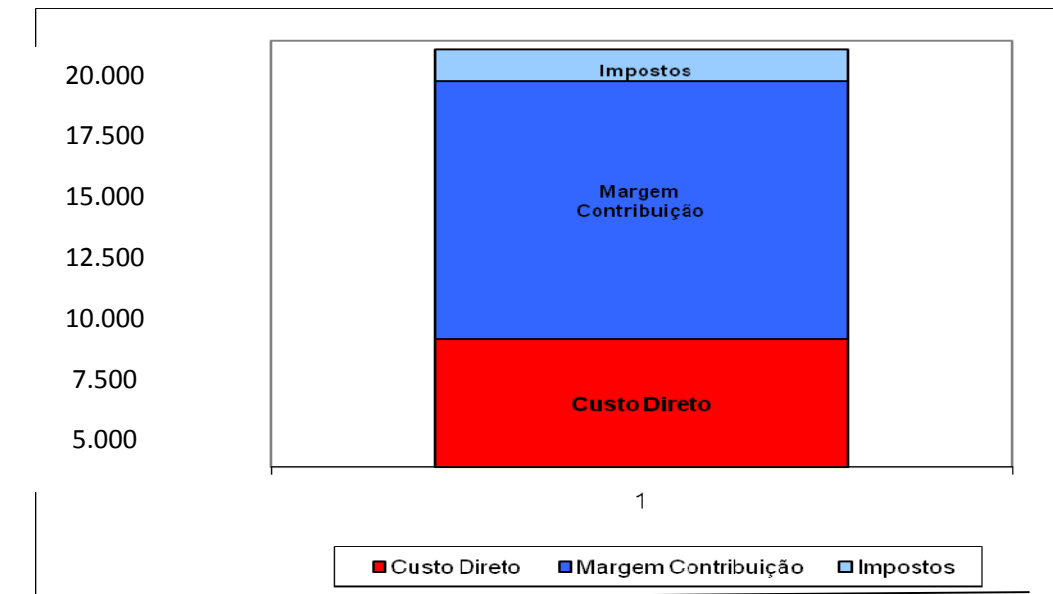


Figura 7 – Gráfico da Margem de Contribuição

Como suporte a decisão do preço, a janela de “Análise de Risco” faz uma simulação de Monte Carlo empregando, inicialmente, os conceitos do VaR . Nela, é analisada, paralelamente, o risco dessa margem de contribuição ser menor que zero. A figura 8 mostra a janela de Análise de Risco.

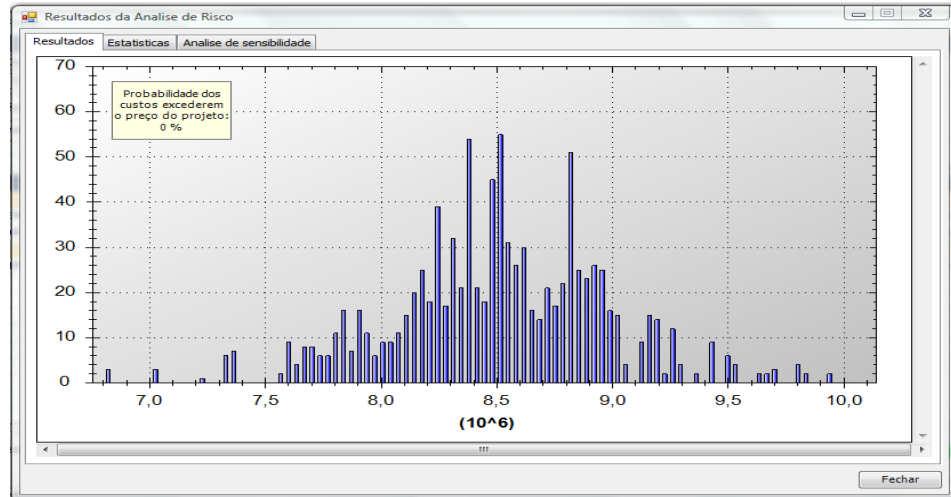


Figura 8 – Análise de Risco em Projetos

### 5.3. Utilização do Modelo Computacional

Já foi dito que o sistema de informação proposto auxilia na tomada de decisão para precificação de projetos em leilões reversos. Por exemplo, suponha-se que um determinado projeto composto pelos componentes C1, C2, C3, C4 e C5 e que tenha atrelado a ele os serviços S1, S2 e S3. Após sua elaboração, esse projeto apresenta uma margem de

contribuição positiva e um risco de 4,09% dos custos excederem o preço do projeto. Esta informação pode ser vista na figura 9.

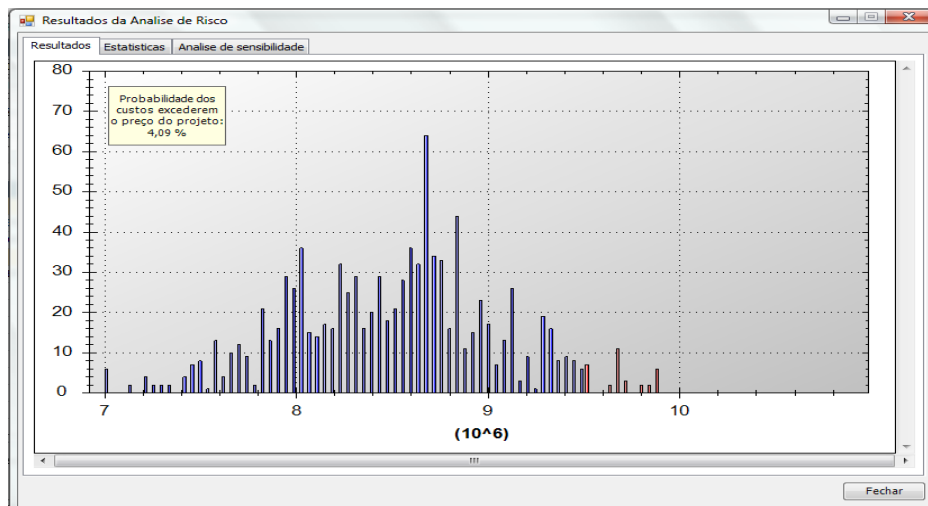


Figura 9– Risco de 4,09% os custos excederem o preço do projeto

O sistema de informação proposto permite que o gestor financeiro da empresa visualize a evolução do risco do projeto a medida que o preço é reduzido. Desta forma, durante a realização do leilão reverso, o gestor toma decisões de preço com base na evolução do risco acarretada por esta redução. As figuras 10 e 11 mostram que, para a redução de preço realizada, a margem de contribuição reduziu-se substancialmente e o risco do projeto alterou de 4,09% para 43,25%

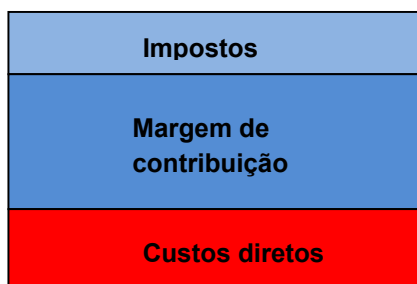


Figura 10 – Gráfico da margem de contribuição

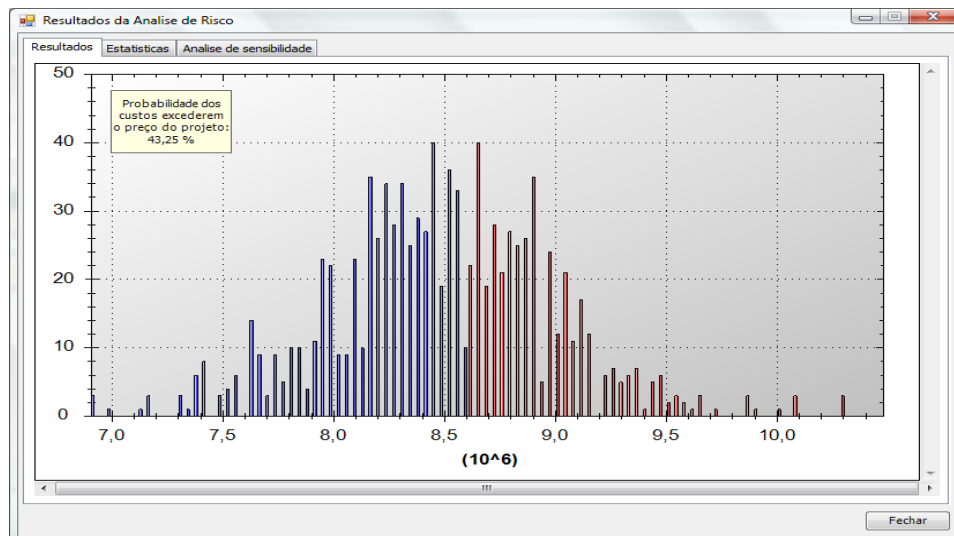


Figura 11 – Aumento no risco do projeto de 4,09% para 43,25%

Paralelamente a essa análise, o sistema gera um relatório, em ordem decrescente <sup>15</sup> de risco, mostrando entre os componentes e os serviços a serem executados aqueles que apresentam maior risco para o projeto.

Vamos supor que o componente C1, por ser um componente importado tenha uma variabilidade alta em função do dólar e que o serviço S3 em virtude das condições de instalações presente, também, uma variabilidade alta. Ao aceitar um determinado preço para o projeto, levando em consideração as premissas apresentadas, o gestor poderá minimizar esses riscos fazendo, por exemplo, um hedge para o componente C1 e terceirizar o serviço S3 transferido, assim, o risco para outros.

## 6. CONCLUSÃO

O modelo proposto tem por finalidade auxiliar os gestores na definição de um preço mínimo de venda em um leilão reverso. Inicialmente, os gestores utilizam as informações da margem de contribuição para a definição de um preço mínimo de venda e, paralelamente, incorporam os conceitos de risco para a decisão final desse preço.

Como resultado, os preços passam a ser definidos não mais em função dos “custos acrescidos”, mas em função do risco que os gestores desejarem assumir, tornando a política de preço da empresa mais agressiva e segura.

O modelo proposto está em fase de teste e validação em uma empresa de alta tecnologia e faz parte de um projeto de doutorado. Os resultados preliminares vêm se apresentado bastantes satisfatórios mostrando ser uma ferramenta útil e flexível para os gestores.

## 7. BIBLIOGRAFIA

- AIRMIC, ALARM, IRM. A Risk Management Standard, 2002. Disponível em: <<http://www.idrisk.com/uploads/airmic.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2008.
- ASSAF NETO, A. Finanças Corporativas e Valor. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.
- BERTRAND, J. W., FRANSOO, J. C. Operations management research methodologies using quantitative modeling. *International Journal of Operations & Production Management*, v. 22, nº 2, p. 241-254, 2002.
- BLOCHER, E. J., CHEN, K. H., COKINS, G., LIN, T. W. Gestão estratégica de custos. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.
- BORDIE Z. e MERLON, R. C. Finanças. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BREALEY, R. A., MYERS, S. C. Investimento de capital e avaliação. São Paulo: Bookman, 2006.
- DAMODARAM A. Finanças Corporativas aplicadas. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- DIEHL, A. e TATIM, D. Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Editora Pearson, 2004.
- DUARTE JUNIOR, A. M. Gestão de Riscos para fundos de investimentos. São Paulo: Editora Pearson, 2005.
- DUARTE JUNIOR, A. M. <<http://www.risktech.com.br/PDFs/RISCO.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2008.
- GUERREIRO, R. Gestão do lucro. São Paulo: Editora Atlas, 2006.
- HOJI, M. Administração Financeira uma abordagem prática. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2004.
- HORNGREN, C. T., DATAR, S. M. e FOSTER, G. Contabilidade de custos. 11ª ed. Volume 1. São Paulo: Pearson, 2004.
- JORION, P. Value at Risk. São Paulo: BM&F, 1998.
- KAUFFMAN R. J. and SOUGSTDA R. Valuet at risk in IT services contracts. Proceedings of the 40th Hawaii International Conference on System Sciences - 2007
- LA ROCQUE, E., AT AL. Cenários probabilísticos: Conjugando análise de riscos e projeções macroeconômicas. Artigo técnico RiskControl, disponível para consulta site WWW.RISKCONTROL.COM.BR, 2003. Acesso em: 15 maio 2008.
- LA ROCQUE, E. e LOWENKRON, A. Métricas e particularidades da gestão de risco em corporações. Artigo técnico RiskControl, disponível para consulta no site WWW.RISKCONTROL.COM.BR, 2004. Acesso em: 15 maio 2008.
- LA ROCQUE, E. e LOBO, L. G. Gestão de risco e a lei Sarbanes-Oxley. *Revista RI*, Rio de Janeiro, nº 88, p. 28 e 29, 2005.
- MARKOWITZ, H. Portfolio selection. *Journal of Finance*, nº 7, p.77 – 91, 1952.
- MITROFF ET AL. On Managing science in the systems age: Two schemas for the study of science as a whole systems phenomenon. *Interfaces*, vol.4. nº 3, may 1974.

- PALEOLOGO, G. A: Price-at-Risk: A methodology for pricing utility computing services. IBM Systems Journal, Vol 43, nº 1, 2004.
- PAMPLONA, E. O. Gerenciamento de riscos em custos. VIII Congresso Internacional de Custos, Punta del Este, Uruguai, 2003.
- ROSS, S. A. The Arbitrage Theory of Capital Asset Pricing. Journal of Economic Theory 13, 341-360, 1976.
- ROCKAFELLAR, R.T. AND URYASEV, S. Conditional value-at-risk for general loss distributions. Risk Management and Financial Engineering Lab, 2001
- STARK, J. A. Contabilidade de custos. São Paulo: Pearson, 2007.
- SOETHE, V. A. Técnica Sunkrinõ: Uma Proposta para Ponderação de Critérios na Avaliação e Monitoramento do Risco de Crédito pelo Método Cricks. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/8773.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2006.
- SZEGÖ, G. Measures of risk. European Journal of Operational Research, 2005.
- TOROK, R. G.; WOOD, F. Integrating Cost and Performance Management with Risk Management. Publicado em Cost Management. Boston: Setembro/Outubro 2006. Vol. 20, edição 5; p. 36. Disponível em: <http://proquest.umi.com/pqdlink?did=1158003911&sid=2&Fmt=4&clientId=65370&RQT=309&VName=PQD> Acesso em: 26 mar. 2007.
- VEIGA, R.P. VaR value at risk cálculo do VaR de uma carteira de renda fixa. São Paulo: Editora Saint Paul, 2005.
- WESTON, J.F, BRISTON, E.F. Fundamentos da Administração Financeira. São Paulo: Ed. Makron Books, 2000.
- WERLANG, S. R. C. e LA ROCQUE, E. Risco de Mercado, disponível para consulta no site [WWW.RISKCONTROL.COM.BR](http://WWW.RISKCONTROL.COM.BR), Acesso em: 15 maio de 2008.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ANÁLISE DO CONTEÚDO DA EVIDENCIAÇÃO DA GESTÃO DE  
RISCOS DO COSO (2004) NOS RELATÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO  
DE EMPRESAS BRASILEIRAS COM ADR'S**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Ilse Maria Beuren**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Vinícius Costa da Silva Zonatto**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestre em Ciências Contábeis

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ANÁLISE DO CONTEÚDO DA EVIDENCIAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS DO COSO  
(2004) NOS RELATÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS BRASILEIRAS COM  
ADR'S**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* publicou em 2004 através do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* um trabalho sob o título “*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*”. No referido documento estabeleceu uma seqüência de eventos que devem ser observados na gestão de riscos das organizações. Nesta perspectiva o presente estudo objetiva analisar o conteúdo de evidenciação da gestão de riscos, considerando a metodologia do COSO (2004), nos relatórios da administração de 2007 das empresas brasileiras com emissão de *ADR's* na Bolsa de Valores de Nova York (*NYSE*). Estudo descritivo foi realizado, por meio de pesquisa documental, utilizando-se da técnica da análise de conteúdo, com abordagem quantitativa dos dados. A amostra da pesquisa compreende 28 empresas brasileiras com emissão de *American Depositary Receipt (ADR's)*. Nos relatórios da administração de 2007 buscou-se analisar o conteúdo de evidenciação da gestão de riscos pela metodologia do COSO (2004), considerando-se como unidade de registro o *termo risco* e como unidade de *contexto a frase*. Os resultados da pesquisa mostram que, com relação ao conteúdo de evidenciação dos relatórios analisados, foram identificados 400 termos relacionados à gestão de riscos em ambientes de controle. O ambiente que apresenta maior evidenciação de termos relacionados a gestão de riscos, é o ambiente de controle; e o menor, resposta ao risco. Conclui-se que não há uma uniformização de informações sendo divulgadas por parte das empresas, a respeito das práticas de gestão de riscos. Em geral, as empresas divulgam ações relativas as atividades de controle e identificação de riscos, mas não indicam como respondem a estes riscos.

## 1 INTRODUÇÃO

Para os investidores, a busca pela garantia do retorno sobre o investimento é fator fundamental na aplicação de seus recursos. Segundo Quinteiro (2004, p. 1), “a evidenciação de informações contábeis relevantes reduz a assimetria de informações no mercado e, conseqüentemente, o risco de os investidores cometerem erros em suas decisões, aumentando a atração de capitais”.

Um item que merece destaque na evidenciação das demonstrações contábeis atualmente refere-se à gestão de riscos das organizações. A gestão focada para o alcance dos objetivos da empresa permite ao gestor o monitoramento das atividades e a identificação de novas oportunidades ou de ameaças às quais a entidade possa estar exposta. As ameaças são denominadas de riscos.

Os riscos são eventos que podem ocasionar perdas para a organização. Contudo, existem riscos que acabam por se tornar uma oportunidade para o negócio. A gestão baseada em riscos requer a avaliação prévia dos objetivos da empresa frente aos ambientes interno e externo, bem como eventuais probabilidades de ocorrências que poderão prejudicar o desempenho da empresa e o alcance de seus objetivos. O gerenciamento de riscos deve ser realizado com a utilização de modelos de gestão de riscos. Estes modelos apresentam estruturas que orientam os gestores no processo de identificação, monitoramento e controle dos riscos.

Dentre os modelos existentes mais aceitos para o gerenciamento de riscos e controle interno, Maia *et al.* (2005) destacam o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* - Comitê das Organizações Patrocinadoras, o *Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants (CoCo)* - Critério de Controle do Instituto de Contadores do Canadá, o *Committee on Corporate Governance of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales (Turnbull Report)* - Código Combinado de Governança Corporativa do Instituto de Contabilistas Certificados da Inglaterra, e o *King Committee on Corporate Governance (King Report)* - Comitê de Governança Corporativa da África do Sul.

Segundo os autores, um dos mais conhecidos e aceitos mundialmente é o modelo COSO. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos que desenvolve ações visando à melhoria das demonstrações financeiras das organizações. Criado em 1992, seu enfoque principal são os controles internos das organizações. O modelo COSO apresenta-se como uma das alternativas para o estabelecimento de uma seqüência de eventos que devem ser observados na gestão de riscos das organizações. Para tanto, o COSO propõe a classificação dos objetivos das empresas em quatro categorias possíveis. Esta classificação tem por finalidade permitir aos níveis de gestão mais altos da entidade, visualizar, separadamente, os aspectos da gestão de riscos.

Nas empresas brasileiras com emissão de *American Depositary Receipt (ADR)*, a preocupação para com a gestão de riscos deve ser ainda maior, visto que suas ações são negociadas na *New York Stock Exchange (NYSE)*, uma das principais bolsas de valores do mundo. Neste sentido, o presente estudo tem por objetivo analisar o conteúdo de

evidenciação da gestão de riscos, considerando a metodologia do COSO (2004), nos relatórios da administração de 2007 das empresas brasileiras com emissão de ADR's na Bolsa de Valores de Nova York (NYSE).

## 2. EVIDENCIAÇÃO

### 2.1 Significado de Evidenciação

De acordo com Goulart (2003, p. 58), o termo evidenciação pode ser entendido como “o oposto de fechamento, significando a abertura da empresa por meio da divulgação das informações, garantindo a transparência corporativa diante do público e dos participantes do mercado”. Em inglês o termo *disclosure* significa “dis”, negação, discordar, e “closure” fechar, omitir.

Iudícibus (2004, p. 123) explica que “o *disclosure* está ligado aos objetivos da contabilidade da empresa, ao garantir as informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”. Depreende-se que a evidenciação (*disclosure*) está caracterizada no conjunto de informações divulgadas pelas organizações. Niyama e Gomes (1996, p. 65) citam que:

*disclosure* (...) diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis, entendidas como sendo aquelas que de alguma forma influenciem na tomada de decisões, envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro.

Esta assertiva vem ao encontro das características da informação contábil destacadas pelo CPC (2008), de compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade. Sem estas características, as informações não podem suportar o processo decisório. Falcão (1995, p. 1) define *disclosure* como sendo:

o meio pelo qual os diversos usuários das demonstrações financeiras (clientes, fornecedores, empregados, governos, analistas etc.), obtêm conhecimento do atual estágio de um determinado empreendimento econômico, tanto em termos de situação patrimonial e financeira, como de lucratividade e aplicações dos recursos disponíveis, tomando por base um período estabelecido.

Verifica-se a importância da evidenciação das demonstrações contábeis no mercado de capitais, visto que tais informações quando divulgadas passam a subsidiar a análise e a escolha de novas oportunidades de negócios por parte dos investidores. Quinteiro (2004) destaca a relevância das organizações na divulgação de informações relevantes ao negócio da empresa, a fim de assegurar a credibilidade da instituição para com o investidor.

A FIPECAFI (2000, p. 43) adverte os gestores a respeito da necessidade informacional no mercado de capitais e recomenda as empresas para que estas, por sua

vez, dêem maior “ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro”.

Muitas vezes torna-se necessário o detalhamento maior de algumas informações contidas nas Demonstrações Contábeis, o que deve ser feito por meio das Notas Explicativas e do Relatório de Administração. Depreende-se que a evidenciação não deve ser apenas relacionada a itens obrigatórios (evidenciação compulsória), mas sim, todos os fatos relevantes que influenciam as atividades da organização, o que denominamos de evidenciação voluntária. A seguir, o estudo contextualiza o *disclosure* compulsório e voluntário.

## **2.2 Evidenciação Compulsória x Evidenciação Voluntária**

A Lei das Sociedades por Ações, Lei n. 6.404/76, exige para as companhias abertas, a elaboração e divulgação dentre as demonstrações contábeis obrigatórias, o Relatório de Administração, que também é recomendado no Brasil pela CVM, por meio do Parecer de Orientação n. 15/87. O relatório de administração serve para as empresas divulgarem tanto as informações quantitativas, quanto as qualitativas, sejam elas obrigatórias ou voluntárias, sobre a gestão dos seus negócios.

Segundo Alencar (2007), a evidenciação voluntária de informações permite agregar valor às organizações, dando maior credibilidade destas empresas ao mercado de capitais. Contudo, o autor destaca que na prática, as evidências encontradas de *disclosure* voluntário, são descritas apenas como vantajosas para as empresas, não sendo evidenciadas informações que possam trazer prejuízos à organização. Sob este aspecto, Goulart (2003) alerta para a omissão de informações, o que poderá acarretar, posteriormente, prejuízos mais graves (ou ainda maiores) as organizações.

Sobre evidenciação das informações relativas ao negócio das organizações, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524) e Ludícibus (2004, p. 126), destacam algumas formas para a melhoria do *disclosure* das organizações:

- a) forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- b) informação entre parênteses;
- c) notas explicativas;
- d) quadros e demonstrativos suplementares;
- e) comentários do auditor; e
- f) relatório da administração.

As abordagens trazidas pelos autores demonstram as várias formas de como as empresas poderão evidenciar informações relevantes sobre seus negócios, aumentando a credibilidade de suas ações para os investidores e o mercado de capitais. Com relação ao relatório da administração, objeto de análise desse estudo, a FIPECAFI (2000, p. 398) explica que “representam um necessário e importante complemento às demonstrações financeiras publicadas por uma empresa, em termos de permitir o fornecimento de dados e informações adicionais que sejam úteis aos usuários no seu julgamento e processo de tomada de decisões”.

Denota-se que o Relatório da Administração possui importante papel na relação das organizações x investidores x mercado de capitais. No que se refere à gestão de riscos, preocupação constante dos investidores, o relatório da administração é uma alternativa interessante para a evidenciação das práticas empresariais relacionadas.

### **2.3 Relatório de Administração**

De acordo com Silva, Rodrigues e Abreu (2007, p. 71), o relatório de administração “é um relatório narrativo, no qual a empresa tem certa liberdade de apresentar notícias da empresa”. Além de obrigatório pela Lei das Sociedades por Ações, Lei nº. 6.404/76, e recomendado pela Comissão de Valores Mobiliários, no Parecer de Orientação nº. 15/87, é considerado por vários pesquisadores como fundamental para o *disclosure* das organizações.

Segundo Ludícibus (2004), no relatório de administração as empresas podem evidenciar tanto suas informações quantitativas, ressaltando dados relevantes, como informações qualitativas, aumentando o nível de evidenciação de sua administração. A empresa, ao adotar estas práticas, adquire maior credibilidade junto aos investidores e mercado de capitais.

A FIPECAFI (2000) adverte a respeito da necessidade informacional no mercado de capitais, recomendando a ênfase à evidenciação de todas as informações que possibilitem aos investidores uma avaliação do patrimônio da empresa, bem como suas projeções futuras. Isto vem ao encontro da expectativa dos investidores e das práticas de *disclosure* voluntário.

## **3 GESTÃO DE RISCOS**

### **3.1 Importância da Gestão de Riscos Corporativos**

Gerenciar riscos significa gerenciar possibilidade de perdas ou redução de lucros. A gestão baseada em riscos requer a avaliação prévia dos objetivos da empresa frente aos ambientes interno e externo, bem como eventuais probabilidades de ocorrências que possam prejudicar o desempenho da empresa e o alcance de seus objetivos.

A empresa busca a maximização dos seus resultados e o incremento nos lucros. Após a determinação dos seus objetivos, inicia-se o processo de implementação das ações que determinará o foco das atividades da organização. Os resultados serão alcançados se nenhum fator adverso interferir nessas operações. Por isso a necessidade de controle sobre essas atividades.

Beuren (2002) explica que a necessidade de controles é fundamental no gerenciamento das organizações. O controle das atividades permite ao gestor avaliar se as ações implantadas estão proporcionando os benefícios esperados para a empresa.

Para que o gestor possa gerenciar riscos, é necessário o estabelecimento de um ambiente de controle. Estratégias são definidas, mapas podem ser criados, mas é necessário um modelo que norteie a gestão de riscos na organização. Jorion (1997, p. 4) define o gerenciamento de risco como “o processo pelo qual várias exposições são identificadas, mensuradas e controladas”. Diante desta afirmação, é possível inferir que a gestão de riscos não está voltada à eliminação de riscos, e sim, sua identificação, mensuração e controle.

### **3.2 Componentes do gerenciamento de riscos do COSO (2004)**

O COSO (2004) estabelece uma seqüência de eventos para a gestão de processos em ambiente de controle, de modo que os gestores das organizações levem em consideração os riscos a que as empresas estão expostas, bem como avaliem quais os controles necessários para o gerenciamento destes riscos e, por sua vez, se estes se encontram ativos.

Assim sendo, o foco da gestão de riscos está direcionado aos eventos que possam afetar o alcance dos resultados esperados pela organização. Observa-se que o modelo COSO não objetiva a eliminação total dos riscos, mas sim, a administração destes eventos em níveis aceitáveis pela organização. Os oito componentes do gerenciamento de riscos corporativos previstos pelo COSO (2004, p. 22), são:

a) *Ambiente Interno (ou de Controle)*: a administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de riscos e estabelece um limite de apetite a risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. O coração de toda organização fundamenta-se em seu corpo de empregados, isto é, nos atributos individuais, inclusive a integridade, os valores éticos e a competência - e, também, no ambiente em que atuam.

b) *Definição (ou Fixação) de Objetivos*: os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco.

c) *Identificação de Riscos (ou Eventos)*: os eventos em potencial que podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, gerados por fontes internas ou externas, afetam a realização dos objetivos. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades, ou ambos. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.

d) *Avaliação de Riscos*: os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que

podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto.

e) *Resposta aos Riscos*: os empregados identificam e avaliam as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco.

f) *Atividades de Controle*: políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos selecionados pela administração sejam executadas com eficácia.

g) *Informações e Comunicações*: a forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitam que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.

h) *Monitoramento*: a integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as modificações necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar segundo as circunstâncias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

#### **4 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA**

A pesquisa realizada caracteriza-se como descritiva. De acordo com Gil (2002), esta tem como principal finalidade descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Este aspecto implica utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para a realização da pesquisa descritiva, realizou-se à análise documental dos relatórios da Administração de 2007, das empresas brasileiras com emissão de *ADR's*. Gil (2002, p. 45) explica que a análise documental “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

A população do estudo compreende 32 empresas brasileiras com emissão de *American Depositary Receipt (ADR)* na Bolsa de Valores de Nova York (*NYSE*). Inicialmente buscou-se identificar no site da *NYSE* ([www.nyse.com](http://www.nyse.com)) as empresas brasileiras emittentes de *ADR's*. Na seqüência do estudo buscou-se identificar no mesmo site, informações relativas às características das empresas divulgadas neste local. Neste momento, excluiu-se a empresa Ultrapar Participações S.A., pelo fato das informações relativas a esta empresa estarem indisponíveis.

No estudo foram descartadas as empresas que iniciaram a emissão de *ADR's* a partir de 2007, pressupondo que estas não possuem histórico de gestão de riscos. Desse modo, foram excluídas duas empresas, a Cosan Ltda. e a Gafisa S.A. Também foi excluída da amostra da pesquisa a empresa Petrobrás - Petróleo Brasileiro S.A. Esta foi excluída da análise pelo fato do arquivo do Relatório da Administração da empresa, disponibilizado no sítio da BOVESPA ([www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br)), estar corrompido, não podendo assim ser acessado. Portanto, a amostra da pesquisa resultou em 28 empresas brasileiras que emitiram *ADR's* antes de 2007. Destaca-se que a amostra escolhida para a realização desta pesquisa é uma amostra intencional, ou seja, não-probabilística.

A próxima etapa da pesquisa foi capturar, junto ao sítio da BOVESPA ([www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br)), os relatórios de administração destas empresas, referentes ao exercício de 2007. Foram obtidos com êxito os relatórios de administração das 28 empresas que compõem a amostra da pesquisa. Em seguida efetuou-se a análise de conteúdo.

A análise de conteúdo, conforme Bardin (1979, p. 46), objetiva “a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem”. O autor explica que a análise de conteúdo trata-se de um conjunto de técnicas de investigação que tem por finalidade a análise das comunicações. Para Freitas e Janissek (2000, p. 37), a análise de conteúdo “é um método de observação indireto, já que é a expressão verbal ou escrita do respondente que será observada”.

## 5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, por meio da análise de conteúdo, procedeu-se a análise dos relatórios da administração das empresas pesquisadas, no período de 2007. Para tanto, primeiramente delimitou-se como unidade de registro o *termo risco*. Como exemplo de termo risco pode-se citar *administração dos riscos intrínsecos as atividades da empresa*.

A unidade de registro *termo* foi considerada para verificar os termos em si e a predominância do termo risco nos RA de 2007. Bardin (1977, p. 104) define unidade de registro como “a unidade de significação a codificar e corresponde ao segmento de conteúdo a considerar como unidade de base, visando a categorização e a contagem freqüencial. A unidade de registro pode ser de natureza e de dimensões muito variáveis”. Unidades de registro “podem ser: a palavra, a frase, o minuto, o centímetro quadrado” (BARDIN, 1977, p. 36).

A seguir, para que se pudesse alcançar o objetivo do estudo proposto, analisar o conteúdo de evidenciação da gestão de riscos, considerando a metodologia do COSO (2004), nos relatórios da administração de 2007 das empresas brasileiras com emissão de *ADR's* na Bolsa de Valores de Nova York (*NYSE*), definiu-se a *frase* como unidade de análise do contexto. Pode-se citar como exemplo de frase de evidenciação da gestão de riscos em ambientes do COSO: “A Companhia mantém uma área de Gestão de Riscos responsável por coordenar o processo e disseminar a cultura do gerenciamento de riscos em todos os níveis internos” (ARACRUZ, 2007).



De acordo com Freitas, Cunha Júnior e Moscarola (1997, p. 8), a frase caracteriza-se como unidade de contexto, “por ser mais sutil e flexível do que a unidade de registro e não se ampara em quantificação rigorosa. Trata-se de segmento mais amplo de conteúdo, ao qual se refere quando se deseja compreender a unidade de registro”. Deste modo, para a realização da pesquisa, considerou-se como unidade de registro o termo e como unidade de contexto a frase.

### **5.1 Trechos da evidenciação da gestão de riscos dos ambientes do COSO nos RA**

Os oito ambientes estabelecidos pelo COSO em 2004 são: ambiente interno, definição (fixação) de objetivos, identificação dos riscos, avaliação dos riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Os ambientes do COSO são apresentados em conjunto com alguns trechos da evidenciação da gestão de riscos selecionados nos RA das empresas pesquisadas.

#### **5.1.1 Ambiente interno (de controle)**

De acordo com o COSO (2004), o ambiente de controle é o alicerce de todos os componentes do gerenciamento de riscos corporativos da organização. Nele definem-se a filosofia de administração de riscos da empresa, o apetite ao risco, as responsabilidades do Conselho de Administração, a integridade e os valores éticos que nortearam as atividades da empresa, o compromisso com a competência, a estrutura organizacional, a designação de autoridade e responsabilidade dentro da organização, as políticas e práticas de recursos humanos e as diferenças no ambiente interno, bem como suas implicações.

Ao utilizar o ambiente de controle do COSO (2004), a administração estabelece uma seqüência de eventos que possibilita uma gestão de riscos focada no alcance dos objetivos da organização. Da mesma forma, divulgando tais informações em seus relatórios de administração, a organização reconhece a necessidade de evidenciar a gestão de riscos inerente às atividades da empresa.

Silva (2005) explica que o ambiente de controle é onde os gestores determinam os objetivos da organização, bem como as ações necessárias para o alcance desses objetivos. Nesta etapa a organização é avaliada como um todo, considerando tanto os fatores internos, quanto os fatores externos que possam ameaçar o alcance dos resultados desejados.

Nesta perspectiva apresentam-se, na seqüência, trechos dos RA das empresas Aracruz, Brasil Telecom e COPEL, para exemplificar o uso do ambiente de controle na evidenciação da gestão de riscos previstos no COSO.

A Aracruz considera a gestão de riscos um instrumento essencial para otimizar o uso do capital e selecionar as melhores oportunidades de negócios, de forma a obter a melhor relação risco x retorno para seus acionistas. A Companhia mantém uma área de Gestão de Riscos responsável por coordenar o processo e disseminar a cultura

do gerenciamento de riscos em todos os níveis internos (ARACRUZ, 2007) [Grifo nosso].

Nota-se a preocupação da administração da empresa Aracruz em demonstrar sua preocupação com a gestão de riscos a que a entidade está exposta. A empresa informa ao mercado que possui uma estrutura formalmente definida, responsável pelo processo de gerenciamento e disseminação da cultura de gestão de riscos em toda a organização, relacionando ainda estes fatores à expectativa de retorno dos acionistas.

Com a reforma do estatuto social, cresceu o número de diretores estatutários de quatro para seis e instituiu-se a decisão colegiada, com reuniões semanais. Este modelo umenta a diversidade de pontos de vista nas discussões, reduz o nível de risco e melhora a transparência do processo decisório da Companhia. Outra novidade importante foi a criação da Vice-Presidência de Governança e Novos Negócios (BRASIL TELECOM, 2007) [Grifo nosso].

A administração da empresa Brasil Telecom também se preocupa em demonstrar aos usuários de suas informações financeiras, que está se adequando às novas exigências do mercado de capitais. Ao adotar uma estratégia de gestão focada no processo decisório, transmite para seus acionistas, a preocupação com a avaliação criteriosa dos fatores que influenciam seus negócios, estabelecendo assim uma política transparente de gestão de riscos.

Adicionalmente, com base na implementação do Modelo de Gestão Integrada de Riscos Corporativos e atendendo a Norma de Política Copel - NPC nº. 0306, de 04.12.2006 - “Política de Controle e Gestão de Riscos na Copel”, a Companhia pretende: a) mapear os principais riscos corporativos e definir as estratégias e metas empresariais de curto, médio e longo prazo para as dimensões econômica, social e ambiental, de forma integrada; e b) identificar os principais impactos, riscos e oportunidades sobre a sustentabilidade e os efeitos em relação às partes interessadas (COPEL, 2007) [Grifo nosso].

No caso da empresa COPEL, a administração evidencia que a gestão de riscos está devidamente regulamentada na organização e que esta, por sua vez, se enquadra nas determinações estabelecidas em reunião do conselho de administração. A empresa também destaca os objetivos da gestão de riscos para curto, médio e longo prazo, bem como sua preocupação em identificar os impactos e efeitos dos riscos para com as partes interessadas.

### 5.1.2 Definição (Fixação) de objetivos

A segunda etapa do processo de gerenciamento de riscos estabelecidos pela metodologia do COSO (2004) é a definição de objetivos da empresa. De acordo com Souza (2007, p. 27), a definição de objetivos é:

uma condição para a identificação de eventos, para a avaliação de riscos e para a resposta ao risco, que são os elementos seguintes da estrutura do COSO 2004. Primeiro devem existir objetivos para que a administração da entidade possa identificar os riscos e dessa forma adotar ações necessárias para mitigá-los.

O COSO (2004) estabelece quatro categorias de objetivos existentes numa organização: objetivos estratégicos, objetivos de conformidade, objetivos de relatórios e objetivos de operações. Estabelecidos os objetivos da empresa, pode-se a partir de então, identificar eventos potenciais que possam ameaçar o alcance dos resultados esperados.

Apresentam-se na seqüência trechos dos RA das empresas Bradesco e CSN, para exemplificar o uso da definição de objetivos na evidenciação da gestão de riscos previstos no COSO.

Três metas de maior amplitude são priorizadas no planejamento estratégico:

- a) crescer organicamente, mantendo-se atento às possibilidades de aquisições e parcerias, sempre comprometido com a qualidade do atendimento e a segurança dos produtos e serviços, buscando melhoria ininterrupta do Índice de Eficiência Operacional;
- b) identificar e avaliar riscos intrínsecos às atividades, aplicando controles adequados e níveis aceitáveis nas operações; e
- c) parceria com o mercado de capitais, conduzindo os negócios com total transparência, ética e remuneração adequada aos investidores (BRADESCO, 2007) [Grifo nosso].
- d)

Nota-se a preocupação da administração do Bradesco em destacar que um dos seus objetivos estratégicos está relacionado à gestão de riscos corporativos. A empresa tem por meta ter maior amplitude para identificar e avaliar todos os riscos inerentes à sua atividade, a fim de estabelecer os controles necessários para trazê-los para níveis aceitáveis de exposição.

A CSN dispõe de serviços de Auditoria Interna, com atuação independente, conforme definido no Estatuto da Empresa. Realiza exames, análises, levantamentos e comprovações, com adoção de procedimentos de auditoria geralmente aceitos, em todas as Empresas CSN, com objetivo de avaliar a integridade, adequação, eficácia e economicidade dos processos, bem como a efetividade dos controles internos (CSN, 2007) [Grifo nosso].

No relatório de administração da empresa CSN pode-se verificar a existência dos objetivos de conformidade. Os acionistas estabeleceram em assembléia e regularam no estatuto social, sua preocupação para com a realização de exames, análises, levantamentos e comprovações, das informações geradas sobre o negócio da empresa. Por meio de realização de auditoria interna, com atuação independente, a empresa busca assegurar a conformidade de suas informações financeiras, observando procedimentos de avaliação geralmente aceitos.

Monitorar os riscos das atividades de controles internos e do ambiente corporativo (Governança), bem como os requeridos pela Lei Sarbanes-Oxley, com segurança, uniformidade e pontualidade, de forma a manter a administração da CSN, seus acionistas e órgãos reguladores adequadamente informados sobre os riscos de negócio (estratégicos), de controle e financeiros da Companhia e atuando para a contínua melhoria dos seus controles internos (CSN, 2007) [Grifo nosso].

A administração da empresa CSN é a única a destacar ainda os objetivos de relatórios estabelecidos pelo COSO. Ao evidenciar seus objetivos de conformidade ao atendimento às exigências estabelecidas pela SOX, a empresa também ressalta a importância da geração de informações não só para os órgãos reguladores, mas também para gestores, acionistas e demais usuários das informações, destacando ainda a importância de tais informações para o processo de melhoria contínua praticado pela organização.

#### 5.1.3 Identificação dos riscos

O processo de identificação de riscos decorre da análise de eventos potenciais relacionados aos objetivos da empresa. Os impactos destes eventos podem ser positivos ou negativos. Os eventos positivos representam oportunidades a serem exploradas. Já os eventos negativos são denominados de riscos.

Nesta fase, inicialmente a empresa deve relacionar todos os eventos possíveis de ocorrência, não se preocupando com a classificação destes eventos, o que será realizado na fase de avaliação de riscos. Para o COSO (2004), a observância dos eventos prováveis de ocorrência deve considerar tanto fatores internos, quanto os fatores externos ao ambiente da empresa.

Com relação ao processo de identificação de riscos, o COSO (2004) alerta para a observância de quatro fatores-chave: fatores que influenciam as estratégias e os objetivos da organização, a metodologia e/ou técnica utilizada para a identificação de eventos, a interdependência de eventos, e, a distinção entre os riscos e as oportunidades.

Apresentam-se na seqüência trechos dos RA das empresas Embraer, COPEL e Perdigão, para exemplificar o uso da identificação de riscos na evidenciação da gestão de riscos previstos no COSO.

[...] a Embraer criou em 2007 uma área de Controles e Riscos que engloba o monitoramento de todos os riscos a que a Empresa está exposta como: Riscos Estratégicos, Riscos para as Demonstrações Financeiras, Riscos Econômico-Financeiros, Riscos ao Meio Ambiente, Riscos Operacionais e Riscos de Conformidade (EMBRAER, 2007) [Grifo nosso].

A Embraer destaca a criação de uma unidade específica destinada ao gerenciamento de todos os riscos a que a empresa está exposta. Destaca ainda em seu RA, sua exposição aos riscos estratégicos, legais, de mercado, financeiros e operacionais.

Os administradores buscam, dessa forma, contribuir para a perenidade da Empresa, com visão de longo prazo na busca de sustentabilidade econômica, social e ambiental; aprimorar o relacionamento e a comunicação com todas as partes interessadas; minimizar os riscos estratégicos, operacionais e financeiros; e aumentar o valor da Companhia, viabilizando a estratégia de captação de recursos (COPEL, 2007) [Grifo nosso].

No que se refere ao RA da empresa COPEL, nota-se que a administração evidencia sua exposição aos riscos estratégicos, operacionais e financeiros, bem como destaca sua preocupação para com o gerenciamento destes riscos com visão de longo prazo, buscando assim a perenidade da organização. A empresa ainda informa sua estratégia de gestão de riscos, buscando aumentar o valor da companhia, viabilizando assim a captação de recursos no mercado de capitais.

A Perdigão adota práticas de gerenciamento para minimizar os riscos aos quais está exposta. Entre os principais riscos estão os de ordem operacional: mercados de atuação, controle sanitário, grãos, segurança alimentar, proteção ambiental, controles internos e riscos financeiros, cujo detalhamento se encontra na nota explicativa 16 das Demonstrações Financeiras (PERDIGÃO, 2007) [Grifo nosso].

A Perdigão destaca a adoção de práticas de gerenciamento de riscos a fim de minimizar seus níveis de exposição. Além da evidenciação dos riscos de exposição da empresa, indica onde os acionistas poderão obter maiores informações a cerca desses riscos, no caso, nota explicativa 16 das demonstrações financeiras.

#### 5.1.4 Avaliação dos riscos

A avaliação de riscos é o momento em que os gestores avaliam a probabilidade de ocorrência dos eventos, bem como seu impacto no alcance dos objetivos da organização. Identificados os riscos, estes precisam ser avaliados, para que posteriormente possam responder a estes riscos em potencial, a fim de mitigar seu impacto na organização.

De acordo com Ramamoorti e Weidenmier (2006, p. 2), a avaliação de risco é “um processo contínuo de calcular a probabilidade de ocorrência de eventos e o impacto deles na organização. Probabilidade é a possibilidade que um evento ocorrerá, enquanto impacto é o resultado financeiro do evento”.

Para o COSO (2004), o processo de avaliação de riscos deve considerar tanto riscos intrínsecos, bem como os riscos residuais. Também se deve estimar a probabilidade de ocorrência e o impacto destes riscos no alcance dos objetivos da empresa. Outro fator destacado pelo COSO (2004) é a importância da mescla de técnicas quantitativas e qualitativas na definição da metodologia a ser utilizada para a identificação dos eventos.

Na seqüência, apresentam-se trechos dos RA das empresas Brasil Telecom Participações, Bradesco e Aracruz, para exemplificar o uso da avaliação de riscos na evidência da gestão de riscos previstos no COSO.

Em 2007, as provisões para contingências trabalhistas, fiscais e cíveis totalizaram R\$ 649,7 milhões, com um aumento de R\$ 162,5 milhões em comparação a 2006, devido, basicamente à atualização monetária e ao registro do aumento do risco de perdas em causas trabalhistas, cíveis e tributárias (BRASIL TELECOM PARTICIPAÇÕES, 2007) [Grifo nosso].

A Brasil Telecom Participações evidencia em seu RA o aumento das provisões de contingências em causas trabalhistas, fiscais e cíveis, no período de 2007. Nota-se ainda a preocupação da empresa em destacar as causas do referido aumento, apresentando uma justificativa aos seus acionistas. A empresa alerta para dois fatores: a) a empresa está exposta a riscos legais, e b) estes riscos aumentaram de 2006 para 2007, o que indica o monitoramento e a avaliação desses riscos por parte da empresa.

A melhoria na qualidade dos créditos foi confirmada, no final do exercício, pelo aumento do volume de créditos classificados entre "AA" e "C" e pela redução dos níveis de inadimplência nas pessoas físicas e nas micro, pequenas e médias empresas, consequência da estratégia de privilegiar operações com menor risco de crédito, como consignados, leasing/CDC veículos, e pelo permanente aperfeiçoamento dos modelos de concessão e acompanhamento de crédito (BRADESCO, 2007) [Grifo nosso].

Com relação ao trecho apresentado pelo Bradesco, verifica-se a preocupação da empresa em avaliar os riscos de crédito. Como se pode observar, ao final do período, a empresa apresenta a melhoria dos níveis de classificação destes riscos (redução), destacando o êxito da estratégia utilizada pela administração para a gestão dos riscos de crédito, o que respalda a política de gestão de riscos da organização.

A Aracruz considera a gestão de riscos um instrumento essencial para otimizar o uso do capital e selecionar as melhores oportunidades de negócios, de forma a obter a melhor relação risco x retorno para seus acionistas (ARACRUZ, 2007) [Grifo nosso].

No caso da empresa Aracruz, é destacada a importância da gestão de riscos para a organização, o que indica a utilização da gestão de riscos na avaliação dos negócios da empresa. A empresa informa ao mercado que a otimização do uso de capital e a seleção das melhores oportunidades são estratégias adotadas pela empresa para avaliar seus níveis de exposição aos riscos do negócio. A empresa relaciona ainda a avaliação destes riscos, a estratégia de obter a melhor relação risco *versus* retorno aos acionistas, buscando assim maximizar seus resultados.

#### 5.1.5 Resposta ao risco

A quinta etapa do processo de gerenciamento de riscos estabelecidos pela metodologia do COSO (2004) é a resposta ao risco. Realizada a identificação de eventos e a avaliação dos riscos a que a organização está exposta, inicia-se o processo de resposta ao risco. Nesta etapa o objetivo não é a eliminação total dos riscos, mas sim, a mitigação dos seus efeitos, trazendo-os para níveis aceitáveis.

O COSO (2004) estabelece quatro tipos de resposta ao risco: evitar, reduzir, aceitar e compartilhar. Os gestores devem optar pela melhor opção a fim de assegurar que os objetivos estabelecidos sejam alcançados com sucesso. Shenkir e Walker (2006) mencionam que as respostas aos riscos variam de empresa para empresa. Uma organização com a mesma atividade que outra, poderá responder aos riscos de forma diferente, levando em consideração seus níveis específicos de exposição.

Apresentam-se na seqüência trechos dos RA das empresas Telemig, Sadia e COPEL, para exemplificar o uso da resposta ao risco na evidenciação da gestão de riscos previstos no COSO.

No final de 2007, o saldo de endividamento da Companhia era de R\$147,9 milhões, sendo que R\$141,7 milhões estavam contratados em dólar norte-americano. Este valor estava protegido por operações de *hedge*, cujo objetivo é reduzir os riscos de variações cambiais (TELEMIG, 2007) [Grifo nosso].

A empresa Telemig é objetiva em seu RA, quanto à estratégia adotada para responder aos riscos financeiros. Observa-se que a Telemig adota uma política de *hedge*, a

fim de reduzir os riscos de exposição. A informação detalhada pela empresa assegura ao mercado a tranquilidade frente as operações de endividamento contratadas em moeda estrangeira.

Como estratégia para manter-se competitiva e reduzir o risco de suas operações, a Sadia investiu na ampliação de seu portfólio de produtos, principalmente de empanados de frango e processados de suínos (SADIA, 2007) [Grifo nosso].

Com relação à empresa Sadia, pode-se observar a preocupação da administração em informar ao mercado o objetivo de redução dos riscos de suas atividades. A empresa divulga a estratégia adotada para a mitigação destes riscos - ampliação do *portfólio* de produtos, o que demonstra uma preocupação da administração para com esse risco especificamente.

[...] o Programa de Gestão de Segurança e Saúde do Trabalho - GSST, sistema de controle para eliminação de riscos existentes no ambiente, atendimento à legislação, treinamento, padronização de atividades de risco, inspeções, estabelecimento de metas e campanha permanente, o qual está em plena consonância com as diretrizes da Organização Internacional do Trabalho - OIT (COPEL, 2007) [Grifo nosso].

A COPEL evidencia em seu RA o objetivo de eliminar os riscos existentes no ambiente de trabalho. Para tanto, a empresa está implantando um programa específico para a gestão de segurança e saúde do trabalho, o que vem assegurar a adequação às questões legais e possibilitar melhores condições operacionais de trabalho na organização.

#### 5.1.6 Atividades de controle

No que concerne às atividades de controle, o COSO (2004, p. 67) explicita que:

as atividades de controle são as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, pois compreendem uma série de atividades - tão diversas, como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidades.

As atividades de controle são fundamentais para o sucesso do sistema de gestão de riscos da organização. São os controles implementados pela administração da empresa que monitorarão os riscos a que a entidade está exposta. Por consequência, por meio da revisão periódica das atividades de controle, é possível readequar processos dentro da organização, a fim de assegurar a eficiência do sistema de gestão de riscos implantado (ou utilizado).



O COSO (2004) destaca algumas ações a serem observadas durante este processo: revisões da alta direção, administração funcional direta ou de atividade, processamento da informação, controles físicos, indicadores de desempenho e segregação de funções.

Apresentam-se na seqüência trechos dos RA das empresas CEMIG, Unibanco e Itaú, para exemplificar o uso das atividades de controle na evidência da gestão de riscos previstos no COSO.

Os instrumentos derivativos contratados têm o propósito de proteger as operações da Companhia contra os riscos decorrentes de variação cambial e não são utilizados para fins especulativos. As contratações das operações consideram aspectos de liquidez do mercado, preço relativo dos ativos e a concentração do serviço da dívida (CEMIG, 2007) [Grifo nosso].

Observa-se no trecho apresentado do RA da empresa CEMIG, que uma das formas de controle de riscos da empresa é a contratação de derivativos no mercado de capitais. Com a adoção desta medida, a empresa busca proteger seus ativos contra os efeitos de uma eventual variação cambial.

Em linha com as melhores práticas internacionais, o Unibanco possui uma estrutura de gestão de riscos integrada e independente. Por meio de uma metodologia proprietária de cálculo e alocação de capital econômico, a área consolida riscos e contribui para a otimização da relação risco/retorno do Unibanco. Nesse contexto, o gerenciamento do risco de mercado e liquidez é efetuado através do monitoramento diário dos níveis de exposição frente aos limites estabelecidos, valendo-se de instrumentos como o VaR, análise de sensibilidade e stress testing (UNIBANCO, 2007) [Grifo nosso].

A administração do Unibanco evidencia em suas atividades de controle a utilização de instrumentos como *VaR*, análise de sensibilidade e *stress testing*, para o monitoramento e controle das atividades. Além destes instrumentos de controle utilizados, a empresa estabeleceu uma metodologia própria para o cálculo da alocação de capital, buscando uma melhor rentabilidade. O Unibanco destaca ainda que tais controles são monitorados constantemente pela área de gestão de riscos da organização.

A Auditoria Interna Corporativa tem sua atuação voltada para temas que representam potencial de risco mais elevado e para a avaliação dos sistemas de controles internos e gerenciamento de riscos, oferecendo ao Comitê visão crítica sob a perspectiva corporativa. A Auditoria Interna Operacional tem por objetivo a aferição da qualidade

dos processos e o monitoramento à distância dos riscos (ITAÚ, 2007)  
[Grifo nosso].

O Banco Itaú informa ao mercado, que mantém uma unidade específica destinada à avaliação dos sistemas de controle interno e gerenciamento de riscos. Porém, não detalha os controles utilizados pela empresa. No entanto, a administração ressalta duas atividades de controle: aferição da qualidade dos processos e monitoramento dos riscos.

#### 5.1.7 Informação e comunicação

O ambiente de informação e comunicação estabelecido pelo COSO (2004) está voltado a orientar os gestores da organização para a importância do gerenciamento das informações da empresa, bem como sua comunicação interna e externa. Nesta etapa a administração busca assegurar que as informações desejadas sejam geradas de forma hábil, útil e oportuna.

Beuren (1998) destaca como um dos grandes desafios da utilização da informação para a tomada de decisão, a capacitação dos gestores em utilizar a informação para alcançar os objetivos propostos. Outro fator fundamental é o acesso à informação, ou seja, a comunicação destas informações, aos seus diferentes usuários.

Neste sentido, com relação ao mercado de capitais, esta premissa é fundamental, uma vez que os investidores tomam decisões com base nas informações geradas e divulgadas pelas empresas. O COSO (2004, p. 79) alerta para a necessidade da informação ter qualidade, apresentando alguns questionamentos:

- ✓ O conteúdo é apropriado - está no nível de detalhes adequado?
- ✓ As informações são oportunas - estarão disponíveis quando necessário?
- ✓ As informações são atuais - são as mais recentes?
- ✓ As informações são exatas - os dados estão corretos?
- ✓ As informações são de fácil acesso - são de fácil obtenção por aqueles que as necessitam?

Apresentam-se na seqüência trechos dos RA das empresas Tele Norte, Bradesco e Brasil Telecom, para exemplificar o uso da informação e comunicação na evidenciação da gestão de riscos previstos no COSO.

Responsável pela aprovação e divulgação das informações, as ações do Comitê de Divulgação são baseadas nos princípios das melhores práticas de Governança Corporativa. Uma série de medidas foram implementadas para garantir procedimentos adequados de divulgação. A revisão do Regimento Interno do Comitê de Divulgação, Comunicação, Controles Internos e Gestão

de Riscos trouxe benefícios e otimização do Comitê, segregação de atividades e eficiência na divulgação das informações (TELE NORTE, 2007) [Grifo nosso].

Nota-se a preocupação da administração da empresa Tele Norte em demonstrar seriedade no tratamento e divulgação das informações pertinentes às atividades da empresa. No trecho destacado percebe-se que a empresa possui uma unidade específica que aprova e divulga as informações da empresa. A Tele Norte também se preocupa em evidenciar aos seus acionistas, que as ações do Comitê de Divulgação são baseadas nos princípios das melhores práticas de governança corporativa e que a empresa possui inclusive Regimento Interno.

O Banco tem divulgado os fatores de riscos e políticas contábeis críticas, em sintonia com as melhores práticas internacionais de transparência e governança corporativa e em conformidade com as demonstrações financeiras no formato americano – US GAAP, relacionadas a prováveis situações político-econômicas nos mercados nacional e internacional e que podem impactar diretamente o dia-a-dia das operações e, conseqüentemente, a situação financeira do Banco, disponível no Relatório de Análise Econômica e Financeira, no site [www.bradesco.com.br/ri](http://www.bradesco.com.br/ri) (BRADESCO, 2007) [Grifo nosso].

No caso do Bradesco, percebe-se que a empresa apresenta uma política definida de divulgação das informações de seus negócios. Vem divulgando os fatores de riscos, bem como as políticas contábeis críticas, que podem afetar a situação financeira da empresa. Destaca ainda onde o acionista poderá obter tais informações, com o endereço eletrônico de acesso de tais informações, dando maior transparência às informações divulgadas (detalhamento).

Entre as iniciativas adotadas, destacamos:

- Reforma do Estatuto Social - entre outras mudanças, instituiu o modelo de gestão colegiada na Diretoria Executiva;
- Criação de Comitês Técnicos e Consultivos de assessoramento e avaliação de desempenho do Conselho de Administração;
- Implementação do modelo de gestão de riscos;
- Revisão da política de divulgação e uso de informações, e de negociação de valores mobiliários da Companhia (BRASIL TELECOM, 2007) [Grifo nosso].

A Brasil Telecom informa em seu RA que em 2007 investiu em um novo padrão de governança, a fim de aumentar a credibilidade da empresa no mercado de capitais. Dentre as iniciativas adotadas, a empresa informa que revisou sua política de divulgação e uso das informações, mas não menciona a política adotada.

### 5.1.8 Monitoramento

O último ambiente de controle estabelecido pelo COSO (2004) refere-se ao monitoramento. De acordo com o COSO (2004, p. 83), “o gerenciamento de riscos corporativos é monitorado, avaliando-se a presença e o funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Essa tarefa é realizada mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações independentes ou uma combinação de ambas”.

Ao se estabelecer uma estrutura para o gerenciamento dos riscos da organização, o monitoramento das ações torna-se fundamental, a fim de identificar se os papéis estão sendo executados (cumpridos), bem como as atividades propostas, os controles estabelecidos e, por consequência, se os resultados desejados serão alcançados. Com o tempo obviamente há necessidade de adaptação do sistema como um todo.

Neste caso, a delegação de responsabilidades é fundamental. Para Gherman (2007), o gerenciamento de riscos na organização deve ser monitorado em âmbito global e alterado sempre que se fizer necessário. Logo, a monitoração deve ser realizada por meio de atividades contínuas de gestão.

Em caso de identificação de situações de riscos, estas devem ser comunicadas à administração da organização, para que possa tomar as medidas necessárias para a mitigação do risco. O sistema de controles das atividades deverá ser revisto e ajustado, em conformidade com a nova determinação.

Apresentam-se trechos dos RA das empresas CEMIG, CSN e Bradesco, a fim de exemplificar o uso do monitoramento na evidenciação da gestão de riscos previstos no COSO.

Para aumentar a eficiência de sua atuação, o Conselho constituiu 5 (cinco) comitês que atuam de forma mais específica nas questões relacionadas à Estratégia, Governança, Finanças, Auditoria e Riscos e Recursos Humanos. Em 2007, foram realizadas 25 reuniões para deliberação sobre diversos assuntos, desde planejamento estratégico até projetos de investimentos (CEMIG, 2007) [Grifo nosso].

A CEMIG demonstra preocupação em aumentar a eficiência de sua atuação. Para tanto, constituiu comitês específicos que auxiliam os administradores no monitoramento das atividades da empresa, bem como, auxiliam o processo decisório. A empresa destaca ainda o número de reuniões realizadas pelos comitês e o conselho de administração, destacando a importância desses encontros para a deliberação de questões pertinentes a empresa.

Em dezembro de 2007, com a aprovação do seu Conselho de Administração, a CSN constituiu a área de Gerenciamento de Riscos Corporativos, na qual possui como sua principal premissa a

responsabilidade pela análise e acompanhamento dos riscos estratégicos, operacionais e financeiros da Companhia (CSN, 2007) [Grifo nosso].

No caso da empresa CSN, nota-se que apenas em dezembro de 2007 sua administração constituiu uma área específica para o gerenciamento de riscos corporativos, o que indica a inexistência da gestão de riscos anteriormente, ou, a falta de preocupação por parte de sua administração para com essa gestão até então. A empresa destaca que essa área tem como premissa a análise, o monitoramento e o gerenciamento dos riscos a que a organização está exposta.

[...] por meio do seu Comitê de Classificação de Risco, manteve o rating AAA para o Bradesco, pela forte posição financeira no Mercado (BRADESCO, 2007) [Grifo nosso].

A administração do Banco Bradesco informa neste trecho que possui um Comitê específico responsável pelo monitoramento e classificação dos riscos de crédito da empresa. A empresa ressalta a manutenção do *rating* AAA de 2006 para 2007, enfatizando que tal resultado foi possível pela forte posição financeira do Bradesco no mercado, o que indica ao acionista que a empresa está com uma posição financeira consolidada.

## 5.2 Resultados da Análise

A Tabela 1 evidencia os componentes do COSO identificados no decurso da Análise de Conteúdo dos Relatórios de Administração das empresas pesquisadas.

**Tabela 1 - Termos de evidenciação da gestão de riscos por componente do COSO**

<b>Ambientes do COSO</b>	<b>Número de Observações</b>	<b>Frequência %</b>
Ambiente Interno	34	8,50%
Definição (Fixação) de Objetivos	27	6,75%
Identificação de Riscos	82	20,50%
Avaliação de Riscos	62	15,50%
Resposta ao Risco	26	6,50%
Atividade de Controle	99	24,75%
Informação e Comunicação	33	8,25%
Monitoramento	37	9,25%
<b>Total de Termos de Risco Evidenciados no COSO</b>	<b>400</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que todos os componentes previstos no COSO foram evidenciados nos relatórios da administração de 2007 das empresas. O ambiente que apresenta a maior quantidade de termos evidenciados foi atividades de controle, cuja proporção representa 24,75% do total de termos (99 citações).

A concentração maior na evidenciação dos termos no RA foi identificada em três ambientes, ou seja, do total de termos evidenciados (400), 243 termos (60,75%), estão relacionados às atividades de controle, identificação e avaliação de riscos. O ambiente de menor evidenciação é o ambiente de resposta ao risco, com apenas 26 evidenciações (6,50%), seguido da definição dos objetivos com 27 evidenciações (6,75%). Portanto, verifica-se que os oito componentes do COSO estão presentes nos relatórios da administração das empresas pesquisadas.

## **6 CONCLUSÕES**

O presente estudo objetivou analisar o conteúdo de evidenciação da gestão de riscos, considerando a metodologia do COSO (2004), nos relatórios da administração de 2007 das empresas brasileiras com emissão de *ADR's* na Bolsa de Valores de Nova York (*NYSE*).

Com relação ao conteúdo de evidenciação dos relatórios analisados, identificou-se 400 termos relacionados a gestão de riscos em ambientes de controle. O ambiente que apresenta maior evidenciação de termos relacionados a gestão de riscos, é o ambiente de controle; e o menor, resposta ao risco.

Do total de empresas pesquisadas, apenas sete, ou seja, 25% da amostra total evidenciam características superiores a 50% dos itens recomendados pelo COSO. Dezesete empresas (60,71%) evidenciam características inferiores a 47,66% das informações básicas observadas e quatro empresas não evidenciaram a gestão de riscos em seus RA.

Portanto, conclui-se que não há uma uniformização de informações sendo divulgadas por parte das empresas, a respeito das práticas de gestão de riscos. Em geral, as empresas divulgam ações relativas as atividades de controle e identificação de riscos, mas não indicam como respondem a estes riscos. Para futuros estudos, sugere-se ampliar a fonte de dados da pesquisa a outros meios de divulgação da gestão de riscos inerentes às atividades das empresas, como balanço social, notas explicativas, relatórios trimestrais, informações anuais, a fim de constatar as semelhanças e divergências nos resultados.

## REFERÊNCIAS

ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Nível de *disclosure* e custo de capital próprio no mercado brasileiro**. 2007. 104 fls. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 70. ed. Lisboa, 1977.

BEUREN, I. M. **Divulgação de informações voluntárias em relatórios financeiros e seu relacionamento com a estrutura das empresas e características dos contabilistas**. 1991. 101 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1991.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. O Papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (org). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 15-38. BOVESPA. [www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br). Acesso em: 20 nov. 2008.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404compilada.htm>>. Acesso em: 10 out. 2008.

BURLIN, L. R. *et al.* Relatório da administração: uma análise exploratória de suas informações no aspecto qualitativo. In: Seminário USP de Contabilidade, 2001, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2001. CD-ROM.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Parecer de Orientação CVM, n. 15, de 28 de dezembro de 1987. Procedimentos a serem observados pelas companhias abertas e auditores independentes na elaboração e publicação das demonstrações financeiras, do relatório da administração e do parecer de auditoria relativos aos exercícios sociais encerrados a partir de dezembro de 1987. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 2 ed. Brasília: CFC, 2000.

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - **Enterprise Risk Management - Integrated Framework**, AICPA, New York, 2004.

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - **Internal Control - Integrated Framework**, AICPA, New York, 1992.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estrutura conceitual básica**. 2008.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. In: ENANPAD, 28, 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. CD-ROM.

FALCÃO, Eduardo. Divulgação em demonstrações financeiras de companhias abertas. **Caderno de estudos**, n. 12, São Paulo, FIECAFI, set. 1995.

FERMA - *Federation of European Risk Management Associations* - **Norma de gestão de risco**, Brussels - Bélgica, 2003.

FIGECAF. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FREITAS, H. M. R. de; CUNHA JÚNIOR, M. V. M. ; MOSCAROLA, J. Aplicação de sistema de software para auxílio na análise de conteúdo. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 32, n. 3, p. 97-109, jul./set., 1997.

FREITAS, H. e JANISSEK, R. **Análise léxica e Análise de conteúdo**: técnicas complementares, seqüenciais e recorrentes para análise de dados qualitativos. Porto Alegre: Sphinx, 2000.

GALLON, A. V. **Evidenciação contábil nos Relatórios da Administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa**. 2006. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.

GHERMAN, Marcelo. **Controles internos**: buscando a solução adequada. Disponível em [http://www.moduloriskmanager.com.br/artigo\\_10.htm](http://www.moduloriskmanager.com.br/artigo_10.htm). Acesso em 15/10/2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOURLAT, A. M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil**. 2003. 201 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGC, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos**. São Paulo: IBGC, 2007.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JORION, P. **Value at risk**. Nova York: Wiley, 1997.

MAIA, M. S. *et al.* **Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa**. Revista Universo Contábil / FURB, Blumenau, v. 1, n. 01, p. 54-70, jan./abr. 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. **Anais...** XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Brasília, 2006.



NYSE Marke Trac (New York Stock Exchange). Acesso em 19/09/2008. [http://www.nyse.com/about/listed/lc\\_all\\_region\\_4.html?ListedComp=All&country=7&start=1&startlist=1&item=1&prev=clicked&firsttime=done&default=1](http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_region_4.html?ListedComp=All&country=7&start=1&startlist=1&item=1&prev=clicked&firsttime=done&default=1)

QUINTEIRO, L. G. L. A relação entre a evidenciação de informações contábeis e a volatilidade dos retornos das ações no Brasil. In: CLADEA, 39., 2004, República Dominicana. **Anais...** República Dominicana: CLADEA, 2004. CD-ROM.

RAMALHO, V. C. V. S. **O discurso da imprensa brasileira sobre a invasão anglo-saxônica ao Iraque.** 2005. 194 f. Dissertação (Mestrado em Linguística) - Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

RAMAMOORTI, Sridhar; WEIDENMIER, Márcia. **Is close for ERM? The Internal Auditor.** Altamonte, v. 63, n. 2, p. 45-51, Apr. 2006.

SHENKIR, William G.; WALKER, Paul L. *Administration of risk of enterprise and the strategy-risk-focused organization.* **Cost Management.** Boston, v. 20, n. 3, p. 32-39, May/Jun. 2001.

SILVA, Antonio Manuel B. A gestão de risco. **Revista Auditoria Interna.** Lisboa, ano 6, n. 21, p. 8-12, jul/ago. 2005.

SILVA, José Pereira da. **Gestão e Análise de Risco de Crédito.** São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, C. A. T.; RODRIGUES, F. F.; ABREU, R. L. Análise dos relatórios de administração das companhias abertas brasileiras: um estudo do exercício social de 2002. In: ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. CD-ROM.

SOUZA, C. **Adaptação e aplicação de práticas de gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do estado de Santa Catarina.** 2007. 150 fls. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A NECESSIDADE DE  
INFORMAÇÕES EXATAS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Altair Borgert**

Membro da Associação Brasileira de Custos - ABC

Titulação: Doutor em Engenharia de Produção e Sistemas.

Vínculo Institucional: Professor vinculado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

**Luciano Scharf**

Titulação: Mestre em Ciências Contábeis.

Vínculo Institucional: Aluno concluído do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina –UFSC.

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A NECESSIDADE DE INFORMAÇÕES EXATAS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A competitividade crescente e o aumento de produtos e serviços similares no mercado são fatores que impõem o contínuo aperfeiçoamento nos processos produtivos e nos sistemas de informações gerenciais. Assim, as informações acerca dos custos incorridos na produção de bens e serviços destacam-se durante a tomada de decisões, com relativo enfoque à busca do custo exato. A pesquisa objetiva levantar os itens pertinentes à necessidade informativa dos usuários das informações de custos e da exatidão dos custos existentes na literatura contábil, demonstrar a importância das informações de custos no processo decisório e discutir a relação entre um sistema ótimo de custos e as reais necessidades de seus usuários. Constata-se que não é possível determinar o custo exato a partir da aplicação das metodologias disponíveis devido a alocação dos custos indiretos ser efetuada de maneira arbitrária, através de rateios, que a dimensão de um sistema de custos deve estar orientada às necessidades informativas da gestão do negócio e que, mesmo um sistema rudimentar de custos pode fornecer informações consideradas válidas e confiáveis, úteis e pertinentes perante seus usuários.

Palavras-chave: Custos; Exatidão; Tomada de Decisão.

## 1. INTRODUÇÃO

A competitividade crescente, o aumento de produtos e serviços similares no mercado, inclusive a concorrência com produtos de origem estrangeira, não raro com empresas de baixo custo devido à utilização de matéria-prima não certificada e ao baixo custo da mão-de-obra decorrente das condições sociais adversas dos países de origem destes produtos, são alguns dos fatores que traduzem a necessidade de busca contínua por melhorias nos processos produtivos e nos sistemas de gerenciamento. Um fator que pode ser determinante para a continuidade de um empreendimento consiste no empresário ou gestor ter a sua disposição informações gerenciais sobre seu negócio que possibilitem a tomada de decisões frente às dificuldades do mercado com relativa segurança.

Face às alternativas de consumo disponíveis, o consumidor opta por adquirir o produto que oferece, em função de seu juízo de valor, maior relação custo-benefício. Tal opção, também, pode ser afetada por ações de marketing, bem como pela oferta de condições diferenciadas de pagamento. As empresas, por sua vez, investem na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, na atualização tecnológica e funcional dos produtos, bem como na otimização dos processos de produção. Estas ações buscam contribuir para oferecer ao mercado consumidor bens que satisfaçam plenamente as suas necessidades, a um preço considerado justo por ambas as partes. A aquisição de um produto ou serviço deve proporcionar ao consumidor satisfação e segurança e, para as empresas envolvidas em sua fabricação e comercialização, a remuneração pelo esforço despendido no processo.

Hansen e Mowen (2003, p. 424) explicam que o objetivo da liderança em custos é “oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores”. De acordo com os mesmos autores (2003, p. 424), a diferenciação “busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que o cliente recebe (realização do cliente). Uma vantagem competitiva é criada “ao oferecer algo para o cliente que não é oferecido pelos competidores”.

Produzir uma maior quantidade de produtos com menores custos pode ser um dos caminhos para a organização se manter competitiva no mercado atual, entretanto, manter um sistema de custos que permita fixar com relativa certeza o custo exato pode não ser tarefa simples. A importância das informações de custos está relacionada diretamente a seu papel como instrumento para a tomada de decisões. Desta forma, a preparação de tais informações deve estar focada a fornecer subsídios suficientes para que, ao serem analisadas em conjunto com as demais variáveis disponíveis compunham o fundamento para a tomada de decisão mais acertada naquele momento.

Hansen e Mowen (2003, p. 423) definem vantagem competitiva como “a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual, ou mais baixo, do que aquele oferecido por competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores”.

Para desenvolver uma vantagem competitiva sustentável, Porter *apud* Shank e Govindarajan (1997, p. 118) apresenta, como alternativa, a adoção da estratégia de baixo

custo ou de diferenciação. A estratégia de baixo custo tem foco na obtenção da liderança em custos em relação aos concorrentes, que pode ser obtida, por exemplo, por meio de economias de escala, efeitos da curva de aprendizado e controles rígidos de custos. A diferenciação é obtida pela oferta de produtos que proporcionam aos clientes a sensação de consumo de algo único, alcançada por abordagens de fidelidade à marca, atendimento superior ao cliente, ampla rede de revendedores, e quanto ao projeto, características e tecnologia do produto.

A partir da revolução industrial – e da conseqüente implantação de processos em larga escala de produção – ocorreu uma significativa alteração na composição dos custos. Até então, a fabricação de um bem era composta basicamente de materiais diretos e mão-de-obra direta. Os eventuais custos indiretos existentes, em função de sua irrelevância, eram alocados em função do pequeno *mix* de produtos ora manufaturado. Ou seja, praticamente todos os custos envolvidos eram diretos e detectáveis. Com a mecanização e a constante modernização do parque fabril, as linhas de produção tornaram-se mais eficientes e as opções de produtos e volumes produzidos aumentaram geometricamente, o que tornou a produção mais dependente de setores auxiliares como, por exemplo, das áreas de Planejamento e Controle de Produção – PCP, manutenção e outras. A partir daquele momento, alguns dos custos ora considerados diretos, tais como a energia elétrica, a água e o fornecimento de ar comprimido, devido à dificuldade de detecção direta do consumo para cada tipo de produto industrializado passaram a ser considerados indiretos. Os custos indiretos calcaram maior representatividade na composição dos produtos e a sua alocação de forma não arbitrária, na concepção de Leone e Leone (2002, p. 4), constitui o “Calcanhar de Aquiles da contabilidade de custos”.

Para suprir as necessidades informativas dos tomadores de decisão surgiram diversas metodologias que buscam apurar e alocar devidamente qual é o valor da parcela de custos indiretos em determinado produto e, assim, fixar um custo que possa satisfazer plenamente o usuário da informação de custos.

Determinar o custo exato pode ser considerado uma utopia, em função da alocação dos custos indiretos. Aqueles cujo *quantum* aplicado não pode ser medido diretamente pela simples observação de consumo, mas ser efetuado invariavelmente por intermédio de mecanismos de rateio em praticamente todos os métodos de custeio disponíveis, como o custeio por absorção, o RKW (sigla de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) e o Custeio Baseado em Atividades – ABC (LEONE;LEONE, 2002). A adoção do custeio variável, única alternativa independente da utilização de rateios para alocação dos custos fixos, pode proporcionar graves distorções na demonstração de resultado do exercício bem como a perda significativa da capacidade informativa dos dados apresentados pela contabilidade, a não ser que o estoque de produtos acabados e da produção em andamento ao final de cada exercício contábil seja igual à zero. A respeito da determinação do custo exato, Leone (2000, p. 258) disciplina:

O que fazer, se estivermos decididamente dispostos a levantar os custos e as despesas totais de cada área? Só há um método, infelizmente, aqui, no mundo e na Conchinchina: usar bases de rateio (chamadas, no critério ABC, de direcionadores de recursos). Nesse

momento, surge um 'pequeno' problema comum a qualquer sistema de custeamento: qual o melhor direcionador de recursos ou qual a melhor base de rateio? O adjetivo *melhor* tem um significado exato nestas circunstâncias.

A alocação de recursos nas atuais metodologias de custeio, com exceção do custeio direto, impõe a necessidade de utilização de critérios de rateio, o que confere ao cálculo do custo certo grau de arbitrariedade e subjetividade. Acerca da arbitrariedade das bases de rateio, Leone (2000, p. 258) comenta:

O contador de custos e, naturalmente, os usuários da informação se esforçam para escolher a base que represente o mais fielmente possível o consumo que cada área faz dos recursos comuns. Temos que convir, que, mesmo com apenas três ou quatro áreas, toda e qualquer base de rateio é arbitrária, não corresponde à realidade. [...] É extremamente difícil encontrar uma relação válida de causa e efeito entre uma base de rateio e o montante dos custos e despesas incorridos.

Acerca da exatidão dos custos, Hansen e Mowen (2003, p. 61) comentam:

Atribuir custos para objetos de custos *com precisão* é crucial. A nossa noção de precisão não é estimada com base no conhecimento de algum custo 'verdadeiro' subjacente. Em vez disso, é um conceito relativo e tem a ver com a racionalidade e a lógica dos métodos de atribuição de custos que estão sendo usados.

O grau de inexatidão dos custos é ampliado em situações que existam indícios de que qualquer custo direto que componha o produto em estudo não tenha seu consumo medido e devidamente mensurado. Ainda sobre o custo exato, Leone (2000, p. 258) salienta que não há nenhum 'custo verdadeiro' de um produto ou serviço, salvo se a empresa fabricar apenas um produto ou realizar apenas um serviço. Isso se considerar simplesmente o problema de alocação de custos comuns, porque existem dezenas de outros fatores que concorrem para que os custos verdadeiros jamais existam. Os contadores de custos, em conjunto com o pessoal das operações e os usuários das informações gerenciais, tentam alcançar os melhores resultados.

A detecção de critérios de rateio, por meio de direcionadores de custos mais objetivos depende das informações disponibilizadas pelo departamento de Planejamento e Controle de Produção. Não é raro que tais levantamentos sejam elaborados tendo como base médias históricas ou produtos já fabricados que possuam características semelhantes ao produto em estudo. Logo, existe a possibilidade do custo deste produto e, conseqüentemente, o preço de venda estarem prejudicados, o que pode propiciar perda nas vendas e diminuição do resultado esperado.

Uma alternativa para tentar diminuir a possibilidade de distorção consiste em analisar o custo de determinado produto a partir das seguintes concepções: a) existe uma parcela de custos diretos, cuja aplicação e preços unitários são conhecidos, e cujo valor total aplicado em um produto não deve ser alterado, e; b) existe uma parcela de custos indiretos, cujos valores atribuídos ao produto ao qual se referem são calculados em função de um ou mais

critérios de rateio. A atribuição dos custos diretos é representada como a “certeza” e são imutáveis no momento estático da realização do cálculo. Os custos indiretos representam “aproximações” face os critérios e direcionadores utilizados, mesmo que aqueles considerados mais adequados naquele momento, podem não traduzir com a exatidão necessária a alocação de custos a que se propõem.

A acurácia da informação está diretamente relacionada ao próprio custo da informação. Mesmo com recursos tecnológicos que permitam a consecução destes controles de forma automatizada, sempre existirá um valor incorrido à produção desta informação. A acurácia e o nível de detalhamento na apuração de qualquer tipo de informação estão relacionados à importância e à relevância percebida por seu usuário. Desta forma, pode-se questionar a necessidade de um custo exato. A exatidão pode ser atribuída de acordo com as necessidades do gestor de um empreendimento, desde que o mesmo aceite a informação e a utilize como instrumento útil à tomada de decisão. Logo, a acurácia e/ou exatidão em custos pode equivaler à utilidade e à aceitação da informação de custos.

Para suprir as necessidades informativas dos tomadores de decisão, surgiram diversas metodologias voltadas a tentar mensurar e alocar devidamente “o quanto é” o valor da parcela de custos indiretos em determinado produto e assim fixar um custo que possa satisfazer plenamente o usuário desta informação.

Neste sentido, o presente artigo objetiva questionar, a partir de pressupostos teóricos, se é possível alcançar o custo exato com as metodologias atualmente disponíveis e discutir a relevância das informações de custos. Para a consecução do objetivo geral serão contemplados os seguintes objetivos específicos:

- a) Levantar os itens pertinentes à necessidade informativa dos usuários das informações de custos e da exatidão dos custos existentes na literatura contábil, bem como às críticas às atuais metodologias;
- b) Demonstrar a importância das informações de custos no processo decisório;
- c) Discutir a relação entre um sistema ótimo de custos e as reais necessidades de seus usuários.

## 2. METODOLOGIA

Este estudo é caracterizado de acordo com o seu objetivo como exploratório, uma vez que busca conhecer com maior profundidade um dos aspectos relacionados à exatidão dos custos e, a partir de conhecimentos e estudos já sistematizados, construir importantes questões e analisar as contribuições para ampliar saberes relacionados à temática. A técnica de pesquisa aplicada é a pesquisa bibliográfica. Quanto à abordagem do problema, é do tipo qualitativa, pois considera que há uma relação dinâmica entre as diferentes formas de tratamento dadas ao objeto da pesquisa.

## 3. DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

As informações de custos são importantes no processo de tomada de decisões de uma organização. A tomada de decisão equivocada pode, em função do estado das demais variáveis envolvidas no processo, comprometer a estabilidade da empresa. O gestor do negócio, imerso em um ambiente empresarial atualmente repleto de incertezas, necessita de informações pertinentes a respeito dos custos. Maher (2001, p. 41) comenta a importância das informações disponíveis no processo de tomada de decisões: “informações sobre o passado representam um meio para um fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro”. Logo, é certo que as informações de custos auxiliam as avaliações presentes e servem como base para prever as decisões futuras. O mesmo autor (2001, p. 398) destaca a importância da precisão das informações: “estimativas precisas melhoram o processo de tomada de decisão; estimativas imprecisas resultam em ineficiências e aumentam a quantidade de decisões que não adicionam valor”.

As informações de custos, na condição de instrumento para a tomada de decisões, devem estar alinhadas às características essenciais das informações contábeis, que são a objetividade, a relevância e a uniformidade. As duas primeiras características regem que a informação contábil deve ser objetiva no sentido de estar fundamentada em documentos formais ou evidências que suportem o seu registro e relevante de forma que o benefício proporcionado pela informação seja superior ao custo ou esforço de produzi-la (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Os cálculos de custos fabris influenciam decisões rotineiras como os preços e o *mix* de produtos, têm papel fundamental no monitoramento e controle do custo operacional e auxiliam decisões não rotineiras, tais como a abertura ou o fechamento de novas unidades (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000).

A relação custo-benefício da informação contábil de custos está diretamente ligada ao posicionamento do contador de custos. Os contadores de custos abandonaram a abordagem tradicional do custo de manufatura e assumiram uma abordagem mais inclusiva (HANSEN; MOWEN, 2003).



O contador de custos tornou-se o responsável direto pela detecção das reais necessidades informativas dos gestores da entidade e na implantação das medidas necessárias para a sua obtenção, processamento e evidenciação. Tal atribuição pode convergir à implantação de um maior número de controles e o detalhamento das informações de custos de forma a sustentar um sistema de informações capaz de satisfazer as necessidades informativas da gestão do negócio.

Segundo Crepaldi (2004, p. 24), as empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoados com os seguintes objetivos:

- projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- sinalizar em que locais faz-se necessário realizar aprimoramentos contínuos e descontínuos em qualidade, eficiência e rapidez;
- auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizados e aprimoramento contínuo;
- orientar o *mix* de produtos e decidir sobre investimentos;
- escolher fornecedores;
- negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes;
- estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição, bem como serviços para os mercados e público-alvo.

Implantar um sistema de custos mais acurado implica diretamente em um maior número de controles. Além do envolvimento humano necessário para a alimentação das informações em parte destes controles, necessita-se considerar o custo incorrido na sua implantação e manutenção.

A respeito dos custos imputados pela implantação de controles, dos custos e dos custos incorridos devido à sua inexistência e sobre o dimensionamento do sistema de custos, Hansen e Mowen (2003, p. 74) comentam que um sistema de gestão de custos otimizado é aquele que minimiza a soma dos custos de mensuração e de custos de erros. Os custos de mensuração são aqueles associados com as mensurações requeridas pelo sistema de custos, enquanto os custos de erros são os associados a tomadas de decisões equivocadas sobre custos.

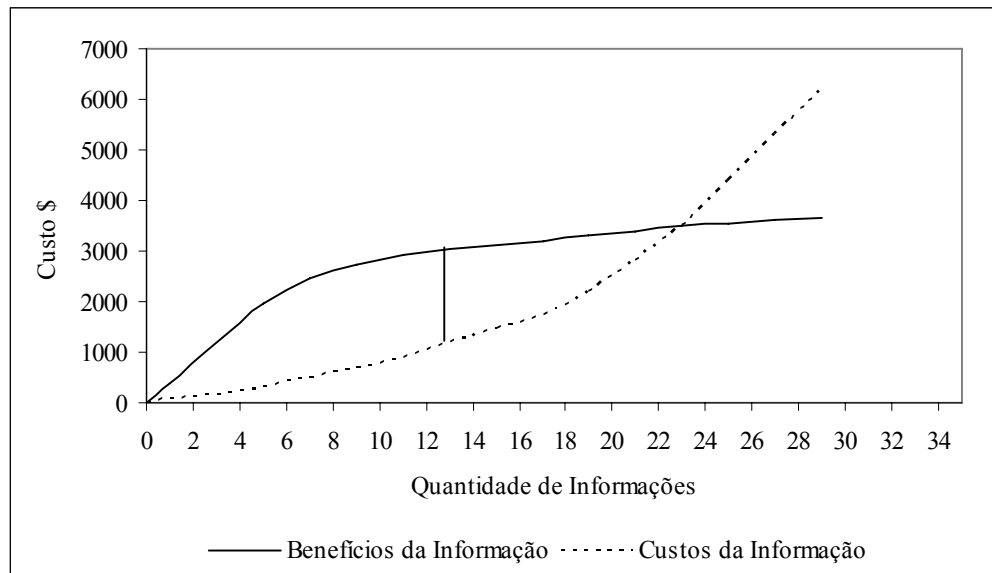
Sobre este mesmo assunto, na concepção de Nakagawa (1994, p. 64) um sistema ótimo de custos é definido como:

aquele em que o custo marginal, com a melhoria nele introduzida, para se obterem informações mais acuradas, revela-se igual ao benefício marginal daquela melhoria. Nem sempre um sistema ótimo de custos se transformará automaticamente em um sistema de custos acurados. Neste ínterim, deve sempre ser considerada a relevância, em análise ao custo-benefício da informação que se pretende buscar, seja como forma de incremento ao sistema de custeio ora adotado ou a implementação de outras metodologias.

A respeito da preocupação da Contabilidade de Custos frente à relação custo benefício, Leone (2000, p. 44) é enfático “se olharmos a relação ‘Custo-Benefício’ (uma idéia bastante divulgada), a Contabilidade de Custos vai verificar que seus custos serão bem maiores que os benefícios advindos na análise dos itens irrelevantes”.

De acordo com Atkinson et al. (2000, p. 92), “a contabilidade gerencial sempre deve ser justificada pelos benefícios que ela propicia à empresa”. Para os autores, as empresas devem avaliar, pelo menos intuitivamente, seus sistemas de informações gerenciais contábeis e de controle, comparando os custos com os benefícios propiciados à empresa. A Figura 1 sugere um nível ótimo de fornecimento de informação, no qual o valor e o custo marginal da informação são iguais quando a quantidade de informação em torno de doze informações (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000).

Figura 1: Custos, benefícios e custos da informação



Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2000).

A informação contábil deve possuir atributos essenciais tais como a tempestividade, a integralidade, a confiabilidade, a comparabilidade e a compreensibilidade. Ou seja, a informação deve ser tempestiva, íntegra por conter todos os elementos relevantes necessários, confiável de forma que seu usuário a aceite, comparável em relação a diversos períodos ou exercícios e compreensível a todos os seus usuários (IUDÍCIBUS, 2000).

Ora, se a informação, para ser considerada confiável, depende da aceitação de seus usuários, isto significa que a ela não deve ser atribuída nenhuma outra qualidade, inclusive a exatidão, para ser aceita, e sim do juízo de valor e relevância de seus usuários.

A exatidão pode ser definida como um atributo que, na consecução de qualquer objetivo, é desejável alcançar. É encarada como recompensa a um lote de ações tomadas como corretas em função de um objetivo maior, fruto de concentrado planejamento e esforço para a sua consecução. A exatidão é característica iminente das ditas ciências exatas, tais como a matemática e a física. Pode-se considerar exata a contabilidade de custos, ramificação da contabilidade, esta reconhecidamente uma ciência social aplicada?

Alguns autores, com o advento do Custeio Baseado em Atividades – ABC em meados dos anos noventa, acreditam que se pode alcançar um custo “mais” exato. Dentre os quais, Atkinson et al. (2000, p. 309) *apud* Jayson (1994, p. 27), afirmam que “as principais razões alegadas para implementar um sistema de ABC incluíam custos mais precisos, melhores medidas de desempenho e dados de custo mais pertinentes para os propósitos de tomada de decisão”. Já, Hansen e Mowen (2003, p.392) sugerem que “a premissa teórica do custeio baseado em atividade é que este atribui os custos com o padrão de consumo de recursos dos produtos. Se isso for verdade, então o custeio baseado em atividades deve produzir custos mais precisos dos produtos...”. Ainda sobre o Custeio Baseado em Atividades, Brimson (1996, p. 9) enfatiza, “... o ABC, na atualidade, representa muito mais que um novo sistema de custeio, significando o estado da arte no gerenciamento de custos, com várias aplicações dentro das empresas, pois permite a análise detalhada e compreensiva de custos de qualquer natureza”. A fundamentação de tais alegações é variada e, neste sentido, Boisvert (1999, p. 11) afirma que:

os resultados obtidos pela utilização dos modelos tradicionais de cálculo do custo de produção são, com freqüência, pouco pertinentes em matéria de tomada de decisão. Conforme o princípio contábil da confrontação de receitas e despesas, esses modelos geralmente repartem os gastos gerais em função da proporcionalidade com o volume produzido.

Brimson (1996, p. 20) comenta: “[...] o sistema convencional de contabilidade de custos distorce o custos dos produtos e não destaca as oportunidades de melhoria de produtividade, conduzindo assim a decisões insatisfatórias”. O mesmo autor (p. 23-24) acrescenta:

o custeio convencional ignora diferenças importantes entre produtos e serviços, mercados e clientes, sobre os quais incorrem diferentes custos indiretos. Quanto mais linhas de produtos, maiores distorções irão resultar das práticas convencionais [...]. Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos fornecem poucas informações a respeito das fontes de vantagens competitivas. O custeio dos produtos é tão impreciso que encoraja a gerência a adotar estratégias que inibem o aperfeiçoamento da produção.

A partir destas afirmações, pode-se concluir que não existe mais o que discutir em relação a custos, pois já foi alcançado o estado da arte todas as ferramentas necessárias para o cálculo do custo exato são conhecidas. A respeito da exatidão dos custos, Leone e Leone (2002, p. 2) comentam:

Utopia é o próprio custo que se diz exato. É uma figura imaginária, não alcançável. Utópico pode ser a pessoa que chega a afirmar, hoje, que se pode determinar o custo exato de algum objeto (produto, atividade ou serviço), sabendo muito bem que as ferramentas e o arsenal de conhecimentos que dispomos não são suficientes para que se alcance essa 'ambrosia do Olimpo' [...]. A exatidão é um estado difícil de ser medido e muito menos alcançado. Os estatísticos já conhecem essa dificuldade há algum tempo e se cercaram de instrumentos na tentativa de alcançarem resultados exatos dentro de certas condições. Os economistas criam modelos da realidade, que não apresentam a verdade total e absoluta com as ferramentas de que dispõem atualmente. Nada pode ser medido com exatidão [...]. Os contadores tentaram e continuarão tentando chegar a cálculos os mais exatos possíveis, desenvolvendo a cada momento, novos critérios, novos controles, artifícios, sistemas, simplificações, estimações, padrões e tantos outros que possam tranquilizá-los quanto aos resultados a que possam chegar.

Em praticamente todas as metodologias existentes, a exceção do custeio variável, a alocação dos custos indiretos recorre invariavelmente, em maior ou menor grau, a apropriações por meio de rateios. Dos três métodos que os sistemas de custos usam para atribuir custos os produtos individuais, rastreamento direto, rastreamento por direcionadores ou alocação, o que apresenta maior precisão é o rastreamento direto. O aumento dos custos diretamente atribuíveis tem relação direta com o aumento na precisão do custeio do produto. No entanto, outros custos comuns a vários produtos e devem ser atribuídos a estes produtos por meio de direcionadores de atividade e alocação. (HANSEN; MOWEN, 2003).

A respeito da mesma temática, Nakagawa (1994, p. 27) enfatiza:

[...] os rateios são as principais causas das distorções de custos dos produtos, e que estas têm provocado inúmeros erros de decisões [...]. Os rateios são praticados com grande dose de arbitrariedade pessoal de quem os utiliza, prejudicando a acurácia dos números relacionados com os custos finais dos produtos.

Sobre o mesmo assunto, Leone e Leone (2002, p. 4) concluem:

Todos nós sabemos que as bases de rateio selecionadas não refletem a realidade. Não determinam, na verdade, o quanto cada portador de custos (ou de despesas) está exigindo dos recursos comuns, portanto atribuindo custos que podem resultar em informações falsas e, no mínimo irreais [...]. As bases de rateio são subjetivas, arbitrárias e irrealistas.

A inexatidão pela utilização de rateios afeta inclusive o Custeio Baseado em Atividades. Acerca dos procedimentos adotados pelo Custeio Baseado em Atividades aplicáveis aos custeios não rastreáveis, Brimson (1996, p. 160) disciplina:

Os demais custos não rastreáveis são custos gerais do departamento, sendo relacionados a um departamento específico, não devem ser alocados com base no grupo de custos gerais da

empresa. Desta forma, é recomendável que os custos não rastreáveis de um departamento sejam alocados às atividades primárias da empresa com base no fator principal de produção do departamento.

A afirmação de Brimson é confirmada por Martins (2006, p. 95), que comenta que “o rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente, que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos”.

A partir desta definição, aqueles custos não passíveis de rastreamento – de se estabelecer uma relação de causa e efeito – devem ser rateados. A detecção dos direcionadores de atividades, os denominados *cost-drivers*, fundamenta-se na existência de uma relação de causa e efeito existente entre o direcionador e o custo indireto a que se refere. Ora, se pode-se detectar esta relação de causa e efeito, não necessariamente é preciso implementar o Custeio Baseado em Atividades para que exista a aplicabilidade prática de tal descoberta. Ação suficiente seria incrementar ao sistema existente mais uma variável na alocação dos custos indiretos.

Acerca das limitações sofridas por todos os critérios de custeio, Leone (2000, p. 257) alerta:

O critério ABC aloca os custos e as despesas indiretas às atividades. As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos ou comuns. Os contadores que empregam o critério ABC dizem que as atividades que consumiram os recursos e as bases para proceder a alocação são chamadas de ‘direcionadores de recursos’. O procedimento é o mesmo e as limitações, são as mesmas. Entretanto, uma vez que o critério ABC faz uma análise mais minuciosa das operações, as limitações tendem a crescer de importância.

Esta pesquisa não objetiva promover qualquer metodologia de custeio, mesmo que independente de sinalizar resultados diferentes ao mesmo problema, todas são válidas e têm a sua importância. Apesar de todos os benefícios introduzidos pelas diversas metodologias existentes, ainda não foi alcançado o estado da arte em custos. As metodologias são falíveis e isto se deve ao fato das empresas serem diferentes: os produtos são diferentes e as necessidades informacionais dos gestores de cada empresa são diferentes. São estes motivos que impossibilitam a generalização ao afirmar a existência de uma “solução em custos”, algo que favoreça a gestão de todas e quaisquer tipos de organizações.

A respeito dos critérios de rateio, Nakagawa (1994, p. 28-31) enfatiza:

a não ser o mau uso representado pelas arbitrariedades de quem faz o “rateio”, este é absolutamente necessário em alguns casos, como o mencionado e, ademais, não há nada de errado com o “rateio” em si, do ponto de vista conceitual. [...] Por outras razões, eventualmente até mesmo o ABC também pode fazer uso de “rateio”, mas o que ele faz essencialmente é o rastreamento do consumo de recursos [...] Portanto, podemos concluir, neste ponto que, conceitualmente, não

há nada de errado com o “rateio” que se faz dos CIF para os produtos e serviços, quando se usa o VBC para fins de elaboração de balanços e demonstrativos complementares, ou até mesmo, o ABC em determinadas circunstâncias, desde que mantida a transparência e a consistência dos critérios e procedimentos utilizados. As críticas, entretanto, ao “rateio” são perfeitamente válidas e aceitáveis, casos em que os custos de produtos e serviços apurados para fins de balanços e outros relatórios financeiros são usados para decisões e controle gerenciais, porque para esta finalidade, no atual cenário de competitividade global, o desenho de um sistema de informações, além de fundamentar-se nos princípios da responsabilidade (*accountability*) e controlabilidade, deveria considerar também a necessidade de sua interação com os demais sistemas contábeis.

De acordo com Horngren, Datar e Foster (2004, p. 27):

Administradores querem distribuir custos para objetos de custo de forma mais precisa. Custos imprecisos de produtos enganarão os administradores quanto à rentabilidade de produtos diferentes; como resultado, os administradores podem promover produtos não-rentáveis enquanto desenfazem a produção de outros produtos rentáveis. Geralmente, os administradores são mais confiantes quanto à precisão de custos diretos dos objetos de custo [...]

Para Nakagawa (1994, p. 37) “com o desenvolvimento econômico observado nas últimas décadas e conseqüente crescimento das próprias empresas, surgiu a preocupação de que seus recursos fossem utilizados com eficiência e eficácia.”

Hansen e Mowen (2003, p. 35) enfatizam que são necessárias medidas financeiras e não-financeiras de eficiência. Segundo os autores:

[...] o custo é uma medida crítica de eficiência. Tendências em custos sobre o tempo e medidas de mudanças na produtividade podem fornecer medidas importantes da eficácia das decisões de melhoria contínua. Para que essas medidas de eficiência tenham algum valor, os custos precisam ser corretamente definidos, medidos e precisamente atribuídos.

Um sistema de custos aprimorado é aquele que na maioria das vezes resulta numa melhor mensuração da não-uniformidade no consumo de recursos pelas ordens, produtos e clientes. O acirramento da competição e os avanços tecnológicos aceleraram essas melhorias (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Os autores relacionam as três fases de aprimoramento de um sistema de custos:

- fase 1 – identificação dos custos diretos: classificar como direto o maior número possível dos custos envolvidos, desde que economicamente viável;
- fase 2 – centros de custos indiretos: realizar a expansão do número de centro de custos indiretos até que todos se tornem homogêneo, ou seja, que todos os custos integrantes de cada centro de custo possua relação de causa e efeito com critérios de alocação iguais ou similares;

- fase 3 – critérios de alocação de custo: identificar um critério de alocação apropriado para cada centro de custo indireto.

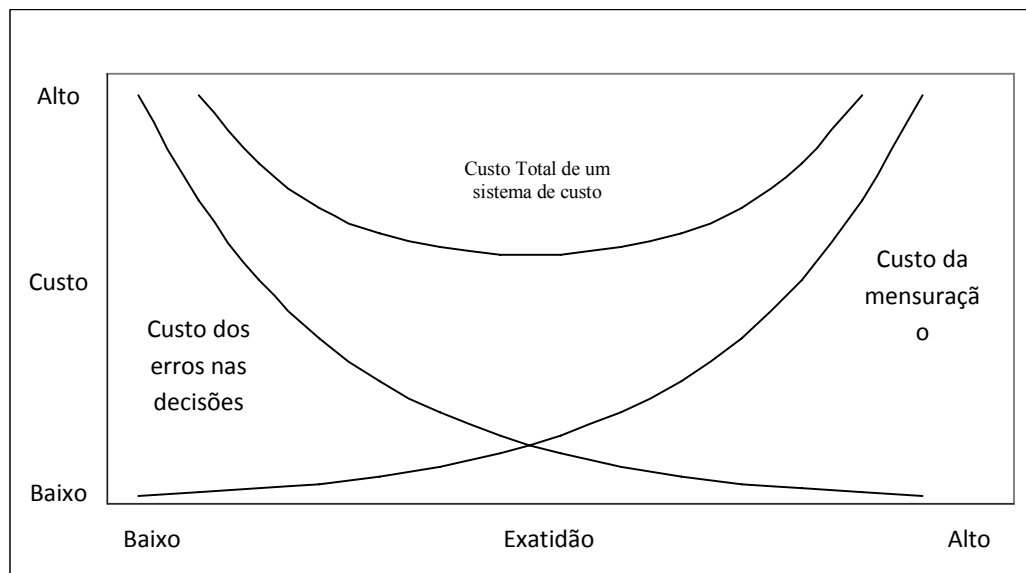
Para Atkinson et al. (2000, p. 213), o comportamento de custo “descreve a maneira como os custos mudam com as mudanças nos direcionadores de custos das atividades ou com o volume da produção”.

De acordo com Nakagawa (1994, p. 63):

calcular custos mais acurados, entretanto, pode significar incorrer também em custos de mensuração mais elevados. [...] Para isso, torna-se necessário considerar o impacto das variáveis já mencionadas (diversidades, erros de decisões e custos de mensuração) sobre a acurácia desejada da informação de custos, e o sistema ótimo de custos será então aquele que minimize a soma dos custos de mensuração e de erros.

Hansen e Mowen (2003, p. 74) definem os custos de mensuração como aqueles associados com as mensurações requeridas pelo sistema de gestão de custos. Os custos de erros são aqueles decorrentes de tomadas de decisões prejudiciais baseadas em custos inaccurados. Na Figura 2 ilustra-se um sistema ótimo de custos, nos quais minimiza-se a soma dos custos de mensuração e de erros. O ponto ótimo do sistema é indicado no momento em os custos de mensuração e de erros nas decisões se igualam, em conjunto com o menor custo de um sistema de custos. Pode-se observar que os dois custos apresentados conflitam. Os sistemas mais acurados de custos apresentam menor custo de erros e maior custo de mensuração. Os sistemas menos acurados apresentam menor custo de mensuração, porém maior custo de erros.

Figura 2: Sistema ótimo de custos



Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2000), Nakagawa (1994) e Hansen e Mowen (2003).

Ainda sobre os sistemas ótimos de custos, Nakagawa (1994, p. 65) alerta que se deve monitorar constantemente a posição do ótimo devido ela depender do comportamento de variáveis determinantes a seu desempenho: custos com erros de decisão, custos de mensuração e diversidades. O autor apresenta como exemplos relativos a erros de decisão: a) erros devidos a decisões sobre competitividade; b) erros devidos a investimentos de capital inadequados; c) erros devidos a *outsourcing* inadequados; e d) erros de uma estratégia inadequada de *pricing*.

Na perspectiva de Crepaldi (2004, p. 22):

A contabilidade de custos está afundando as empresas. Se quisermos nos manter competitivos temos que mudar nossos sistemas de custos. A maioria das grandes empresas parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje: os métodos que empregam para apropriar custos entre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos. De modo muito simples, uma informação exata de custos pode proporcionar vantagem competitiva a uma empresa [...] Com sistemas de contabilidade gerencial informando custos dos produtos altamente imprecisos e proporcionando metas enganosas de produtividade e eficiência, as grandes corporações descentralizadas tornaram-se vulneráveis aos competidores menores e mais focalizados. Sistemas contábeis ineficazes podem impedir as empresas de alcançar ganhos pela integração vertical e diversificação.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 179):

Como o sistema tradicional de contabilidade enviava sinais falhos sobre as causas do custo, a confiança nesta informação resultava em atividades contraproducentes. Por exemplo, confiar em um sistema de contabilidade de custos que aloque os custos com base na mão-de-obra direta pode fazer com que os gerentes tomem decisões como se as despesas gerais fossem se reduzir com o decréscimo de mão-de-obra direta. Esta relação causal é falha, logicamente; as despesas gerais não decrescem ao nível sugerido pelo sistema de contabilidade de custos.

De acordo com Gantt *apud* Boisvert (1999, p. 88), “o contador gerencial que compreende o comportamento dos custos e sabe como modelá-los superará aquele que se limita a relatar os custos históricos”. Para Shank e Govindarajan (1997, p. 193), “Compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação de uma determinada situação.”



#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tentativa de fixar a relação entre o nível ótimo, o necessário, o possível, o ideal e o desejável para um sistema de custos pode representar uma tarefa árdua. Um sistema de custos desejável seria aquele capaz de combinar o maior número de informações possíveis e relevantes em uma relação custo-benefício favorável, ou seja, o custo para obter estas informações não poderia ser superior ao benefício por elas proporcionado. Implantar um sistema de custeio com maior complexidade é opção viável às empresas consideradas de maior porte, cujas cifras envolvidas e quantitativos de produção justifiquem a sua adoção. A adoção de tais sistemas em empresas de menor porte nem sempre é acessível, e às vezes não se apresenta necessária para que, mesmo com um sistema rudimentar de controle de custos possa ser possível extrair informações com relativo grau de confiança. A partir desta concepção, as informações custos fornecidas por qualquer sistema serão aceitas como válidas e relevantes se atenderem as necessidades dos gestores do empreendimento. O fato da informação de custos ser aceita como válida independe do sistema que a processou e está associada diretamente ao tratamento aplicado na obtenção das informações utilizadas para alimentar tal sistema e nos resultados de decisões anteriores fundamentadas por informações da mesma base de dados. A aceitação da informação contábil como instrumento útil de gestão reside no poder discricionário do tomador de decisão, com base na relevância e confiabilidade de tal informação.

Ao definir o grau de complexidade do sistema de custos que se pretende implantar e qual o nível de detalhamento das informações pretendidas, recomenda-se ter em foco as reais necessidades informativas da gestão do empreendimento, de forma que as informações disponíveis sejam suficientes para que, com o desejável grau de certeza, sejam aceitas como úteis à gestão do empreendimento. As atuais metodologias de custeio não oferecem ferramentas que possibilitem o cálculo de um custo absolutamente exato - e é a busca por novas metodologias, sistemas e artifícios para a sua determinação um dos fatores que favorecem a pesquisa e o desenvolvimento da Contabilidade de Custos.

## 5. BIBLIOGRAFIA

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGERT, A.; SCHULTZ, C. A.; SCHARF, L.; LUNKES, R. J. O papel da controladoria na determinação do custo exato. In: IX Encontro de Contabilidade do Mestrado da UERJ e II Congresso Iberoamericano de Contabilidade de Gestão. Anais... Rio de Janeiro: UERJ, 2007.

BOISVERT, H. Contabilidade por atividades: contabilidade por gestão: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BRIMSON, J. A. Contabilidade por atividades: uma abordagem do custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. Gestão de custos: Contabilidade e Controle. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. Contabilidade de custos. 11. ed. v. 1-2. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Rethinking activity-based costing [online]. Disponível em <http://hbswk.hbs.edu/item/4587.html>. Acesso em 05/07/2006.

\_\_\_\_\_. Time-driven activity-based costing [online]. Disponível em <http://www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf>. Acesso em 24/05/2005.

LEONE, G. S. G. Curso de contabilidade de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. Dicionário de custos. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, G. G.; LEONE, R. J. G. O custo exato é uma utopia. In: IX Congresso Brasileiro de Custos (2002, São Paulo). Anais... São Paulo: Fecap, 2002.

MAHER, M. Contabilidade de custos: criando valor par a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas: 2006.

NAKAGAWA, M. ABC Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas,1994.

SCHARF, L.; Borgert, A. Custo Exato: Possibilidade e Necessidade. In: XI Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais - SIMPOI 2008, 2008, São Paulo. XI Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais - SIMPOI 2008, 2008. v. 2008.

SCHARF, L. ANÁLISE ESTATÍSTICA DO COMPORTAMENTO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO EM UMA EMPRESA DE MALHARIA: uma contribuição ao estudo do “custo exato”. 2008. 145 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir a sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas, 1997.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TARGET COSTING COMO INSTRUMENTO ESTRATÉGICO PARA A  
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NA PRODUÇÃO POR  
ENCOMENDA: O CASO DE UMA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS  
MOLDADOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigacion

**Autores**

**Amanda de Matos Cerqueira Gomes**  
Universidade Federal de Minas Gerais  
Graduanda em Ciências Contábeis

**Romualdo Douglas Colauto**  
Universidade Federal de Minas Gerais  
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis

**Rafael de Lacerda Moreira**  
Universidade Federal de Minas Gerais  
Mestrando em Ciências Contábeis

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TARGET COSTING COMO INSTRUMENTO ESTRATÉGICO PARA A FORMAÇÃO DO  
PREÇO DE VENDA NA PRODUÇÃO POR ENCOMENDA: O CASO DE UMA  
INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS MOLDADOS**

**Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigacion.**

**RESUMO**

A crescente competitividade entre as empresas e as exigências dos clientes por bens e serviços que se ajustem às suas necessidades, reforça o conceito que a estratégia de formação de preços passou a um fator determinante para a sobrevivência das corporações. O *Target Costing* caracteriza-se como um instrumento de planejamento de custos e de resultados estratégico utilizado para ajudar as empresas a obterem uma margem de contribuição objetivada, pois prevê que o preço de venda acompanha a capacidade de pagamento dos consumidores e ao mesmo tempo atenda a margem de retorno desejada. Neste aspecto, o estudo tem por objetivo apresentar a aplicação da metodologia do *Target Costing* em uma indústria de produção por encomenda. Os procedimentos metodológicos consistiram de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de um estudo de caso em uma empresa brasileira fabricante de peças de plásticos moldados sob encomenda. Para coleta de dados utilizou-se entrevista estrutura e pesquisa participante realizada em outubro de 2008. O artigo inicia-se apresentando os aspectos conceituais da gestão estratégica de custos e dos métodos de formação do preço de venda; após aborda-se o método do *Target Costing* e da Engenharia de Valor; a seguir, mostram-se algumas das características das empresas de produção por encomenda e a aplicação do na indústria de produção por encomenda no segmento de plásticos moldados. Os resultados da pesquisa evidenciaram uma redução de 25% nos custos totais de produção com a utilização do *Target Costing*, com destaque para a redução do custo do processo de moldagem dos produtos e do custo de mão-de-obra, com 74% e 83% de redução respectivamente. A partir disso foi possível reduzir um custo unitário estimado por produto de R\$ 146,32 para R\$ 108,85; o que denota a eficácia do método como instrumento estratégico.

## 1 INTRODUÇÃO

A crescente competitividade entre as empresas, e os clientes cada vez mais exigentes e ávidos por produtos que se ajustem às suas necessidades, reforça o aprimoramento das metodologias de formação do preço do produto, tanto em função da oferta e da demanda do mercado, quanto pela diminuição do ciclo de vida dos produtos. Neste cenário, as empresas não devem simplesmente alterar os seus preços em função da estrutura de custos. O preço de venda deve acompanhar a capacidade de pagamento dos consumidores e o custo deve ser reduzido até se alcançar a margem de retorno desejada. O *Target Costing* (TC) caracteriza-se como uma ferramenta estratégica utilizada para se conseguir este objetivo (PETER *et al*, 2002).

Assim, a estratégia de formação de preços passou a ser determinante para a sobrevivência das empresas principalmente a partir da globalização e da forte concorrência da economia empresarial. Portanto, definir o preço de venda se tornou uma tarefa complexa, pois depende de uma enorme variedade de fatores internos e externos, à companhia. Equívocos nesta atividade podem acarretar diversas complicações para a empresa, como, por exemplo, a perda da competitividade do produto e por consequência, a perda da lucratividade da companhia chegando até mesmo à sua inviabilidade, como já foi dito acima. Daí a importância de se identificar o melhor método de fixação de preços (PUFF, HAUSSMAN e BEUREN, 2006, p. 2).

Em se tratando de empresas de produção por encomenda, a formação do preço de venda pode se tornar ainda mais complexa por lidar com produtos diversificados e em baixa escala. Os produtos geralmente são elaborados com exclusividade para o cliente e nem sempre atendem a uma mesma padronização, o que dificulta o processo de precificação, por falta de comparabilidade. Segundo Souza *et al.*, (2006, p.4) usualmente os clientes das empresas de produtos por encomenda realizam concorrências e tomadas de preços antes da elaboração do produto e, após, determinam e apresentam aos seus clientes, os custos de produção. O método do *Target Costing* dá suporte às empresas de produção por encomenda, visto que determina o custo do produto, segundo o aporte financeiro do cliente.

Desta forma, a utilização do custeio-alvo ajuda as empresas de produção por encomenda não só a reduzir os seus custos de produção, como também a atender o preço solicitado pelos clientes e a atingir a margem de lucro desejada. Auxilia, ainda, na sinergia entre os setores da empresa, pois o *Target Costing* exige total interação das áreas no procedimento de redução dos custos e no processo de desenvolvimento de novos produtos ou na melhoria dos produtos já existentes. Então, para se atingir o custeio-alvo precisa-se de um grupo de trabalho totalmente envolvido com a empresa.

Neste contexto, pretende-se responder à seguinte questão-problema: como determinar o preço de venda com base no *Target Costing* em uma empresa de produção por encomenda?

### 1.1 Objetivos

O objetivo geral da pesquisa consiste em analisar o processo de formação de preço de venda em uma indústria de produção de plásticos moldados por encomenda, com base na metodologia do *Target Costing*.

Os objetivos específicos da pesquisa são:

- Discutir o processo de formação de preço de venda com base no mercado em empresas que operam com produção por encomenda;
- Identificar as variáveis internas e externas que impactam no delineamento do preço de venda com base no mercado em indústria com produção por encomenda; e
- Aplicar a metodologia do *Target Costing* em uma indústria de plásticos moldados, que opera sob encomenda, a fim de mapear os insumos produtivos e minimizar os custos de produção.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### 2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Sabe-se que o crescimento e a sobrevivência a longo prazo da empresa são importantes elementos estratégicos, pois a tomada de decisão estratégica é o ato de escolher a melhor alternativa, criando uma meta, que garanta um razoável crescimento e a sobrevivência a longo prazo, para uma empresa. Portanto, auferir uma vantagem competitiva é o ponto chave para atingir essa meta. Por outro ângulo, a vantagem competitiva é a concepção de um valor melhor para o cliente por um custo igual ou menor do que aquele oferecido pelos adversários. Então, a gestão estratégica de custos consiste no uso de informações de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores, que produzirão uma vantagem competitiva sustentável (HANSEN e MOWEN, 2003, p. 423).

É este também o pensamento de Shank e Govindarajan (1997, p.4), quando afirmam que na gestão estratégica de custos, os dados são utilizados para criar estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável, visto que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais. Já a tradicional análise de custos é observada como um processo de julgamento do impacto financeiro das decisões gerenciais. Percebe-se, então, que na gestão estratégica de custos há um contexto muito mais amplo a ser pensado.

A vantagem competitiva é a base para o sucesso e a rentabilidade da empresa. Para alcançá-la, a empresa precisa se decidir pelo tipo de vantagem competitiva que almeja e qual é o seu intuito de atuação no mercado. A não definição da estratégia significa que a empresa não projetou nenhuma vantagem competitiva a ser conquistada. (BRUNI e FAMA, 2004, p. 383).

Sakurai (1997, p.24), define o gerenciamento estratégico de custos como sendo uma abordagem que abarca toda a cadeia de valores, cobrindo todo o ciclo do produto: da pesquisa, do desenvolvimento, do planejamento, do desenho, da produção, da promoção de venda, da distribuição, da operação, da manutenção e do descarte. O autor ressalta ainda que a gestão estratégica de custos proporciona a redução dos custos e a melhoria da qualidade, dando maior importância ao alcance dos objetivos empresariais.

Shank e Govindarajan (1997, p.13), afirmam que a gestão estratégica de custos resulta na combinação de três pontos que serão explanados com mais detalhes nas seções seguintes: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos.

Wernke (2004, p. 64), ressalta que a ascensão competitiva de uma empresa está em sua maior ou menor desenvoltura em estruturar suas cadeias de valores. É preciso gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos e estabelecer uma posição estratégica condizente com a realidade de seus interesses.

## **2.2 ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR**

Compreende-se que a análise da cadeia de valor é um forte componente para uma gestão de custos, eficiente. Quando uma empresa gerencia a sua cadeia de valor em relação às cadeias das demais concorrentes, ela desenvolve uma melhor diferenciação dos custos e uma vantagem competitiva. Então, sustentar a vantagem competitiva requer que a empresa compreenda todo o sistema, e não apenas a parte da cadeia de valor de que participa. Pois o desconhecimento das ligações da cadeia de valor, pode levar à perda de grandes oportunidades. Pode-se dizer, então, que a análise da cadeia de valor é o reconhecimento de que sozinha a empresa tem menos chances de sobreviver no mercado (MACHADO e SOUZA, 2006, p.48).

Sabe-se que a cadeia de valor de qualquer empresa é o aglomerado de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima básica, passando pelos fornecedores até se chegar ao produto final, entregue diretamente ao consumidor. Em suma, estas são as atividades geradoras de valor que vão desde os componentes de matérias-primas básicas, até os consumidores finais (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p.13).

Wernke (2004, p. 65), define cadeia de valor como uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o seu produto. Segundo afirma, entender como os produtos são empregados, necessário se faz idealizar e implantar estratégias; analisar a cadeia de valores dos fornecedores, dos clientes e igualmente a dos consumidores. Porém, afirma, conseguir uma posição estratégica mais vantajosa, exige que os gestores entendam as atividades da sua empresa e que contribuam para o alcance desta posição. Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 425), o conjunto dos elos das atividades de criação de valor, da matéria-prima básica até o descarte do produto pelo usuário final, pode ser caracterizado como a cadeia de valor.

Portanto, na análise de custos da cadeia de valor deve-se preocupar com o estudo de alguns aspectos como, por exemplo: a estrutura de custos fixos e variáveis da cadeia, os determinantes de custos, atividades consumidas por clientes e fornecedores, a percepção do cliente em relação a relevância do custo do material empregado no produto fabricado e a relevância do valor vendido a ele por período e posicionamento estratégico de clientes e fornecedores (BRUNI e FAMA, 2004, p. 385).

Conforme Rocha (1999, p. 35), “a compreensão da cadeia de valor e a otimização do relacionamento entre as entidades que a compõem constituem uma questão estratégica; logo, entender e otimizar essas relações contribui para a elevação do grau de eficácia de toda a cadeia.”



Hansen e Mowen (2003, p. 429), explicam que a “análise da cadeia de valores é a identificação e a exploração de ligações internas e externas com o objetivo de fortalecer a posição estratégica de uma empresa.” Os autores enfatizam ainda que para uma sólida gestão estratégica de custos deve existir a integração entre as suas próprias atividades com as atividades de fornecedores e clientes. As ligações com as atividades externas, para a empresa, geram benefícios e redução dos custos ao longo da cadeia; porém, a cadeia externa só consegue ser explorada se existir o perfeito conhecimento da cadeia de valor interna.

### **2.3 TARGET COSTING**

#### **2.3.1 Objetivos e Características do *Target Costing***

Para definir os objetivos do *Target Costing* (TC) devem-se considerar algumas premissas, a saber: o TC somente será atingido em empresas inseridas em um mercado competitivo, que tenham o lucro como principal objetivo e forma de sobrevivência. Assim, o método de custeio só deverá ser implementado nas companhias que consigam definir os custos dos produtos, mesmo que por estimativa, antes do início do processo produtivo. Ou seja, na fase do projeto do produto, pois quando iniciada a fase produtiva não há como alterar significativamente a composição dos custos (HANSEN e TEXEIRA, 2001, p.4).

Conforme Sakurai (1997, p.55) o *Target Costing* tem como objetivo a redução dos custos através da redução dos custos totais, que incluem custos de produção, de marketing, de projeto, entre outros, mantendo, ao mesmo tempo, alta qualidade; e o planejamento estratégico dos lucros, no qual são elaborados planos de lucros visando a integração da informação de *marketing* com fatores de engenharia e de produção.

O envolvimento de todas as equipes trabalhando de forma harmônica é fundamental para que o *Target Costing* seja implementado corretamente. Hansen *apud* (BONFIM, 2006, p.24) considera como um objetivo do TC a integração das áreas, envolvendo todos os setores da empresa, além da análise do ciclo de vida do produto visando à otimização do custo de propriedade do consumidor e ainda a otimização do custo total do produto sem perder o padrão de qualidade.

Monden (1999, p.28) ressalta que deve ser objetivo do *Target Costing* motivar os funcionários de diversos departamentos, para elaborar planos criativos e alternativos que permitam maiores reduções de custos, onde todas as idéias serão reunidas em metas comuns, tornando o custo alvo uma administração do lucro por toda a empresa.

O TC, apesar de parecer um método simples, é um instrumento estratégico, que envolve técnicas de gerenciamento e possui características marcantes, bem definidas, que o diferenciam dos demais métodos de custeio. Scarpin *apud* (HANSEN e TEIXEIRA, 2001, p. 6) apresentam estas diferenças, conforme apresentado no Quadro 6.

<b>TARGET COSTING</b>	<b>ABORDAGEM TRADICIONAL DE CUSTOS</b>
O preço determina o custo	O custo determina o preço
Começa com um preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem de	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem de lucro desejada

lucro planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo alvo).	para então se obter um preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações de mercado não são consideradas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem em seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para reduções de custos	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos
Reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor	Reduções de custos não são dirigidas aos clientes.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais (toda a empresa).	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto.	Fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção. (depois do projeto pronto)
Minimiza o custo de propriedade do consumidor	Minimiza apenas o preço pago pelo consumidor
Envolve toda cadeia de valor no planejamento de custos.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

**Quadro 6:** Comparativo entre *Target Costing* e a abordagem tradicional de custos  
Fonte: Scarpin *apud* (HANSEN e TEIXEIRA, 2001, p. 6)

Analisando o quadro acima é fácil visualizar que a principal característica do TC é o fato dos custos serem norteados pelo preço. Shank (2000) enfatiza: “os sistemas de custos agora precisam partir do mercado e ir retrocedendo até chegar à empresa”. Diferentemente da visão tradicional de custeio na qual os custos incorridos definirão o preço de venda. No *Target Costing* é a partir do preço de venda que são definidos os custos que serão incorridos.

Outra propriedade do TC é o enfoque no cliente, pois constitui-se de uma técnica voltada para o mercado, na qual se tenta conciliar os desejos dos consumidores, o custo máximo aceitável e o lucro desejado. Segundo Colauto, Beuren e Rocha (2004, p.35) a opinião do consumidor é considerada como um parâmetro para o desenvolvimento do produto e para a incorporação das decisões de qualidade, custo e tempo na análise do custo de produção. A definição do custo alvo será alcançada mantendo a qualidade do produto, as necessidades dos clientes e o menor custo. De nada adiantaria conseguir o menor custo e ter um produto de baixa qualidade. O produto perderia mercado por não atender os desejos dos consumidores, daí a importância de manter o foco no cliente. Colauto, Beuren e Rocha (2004, p.36) afirmam ainda que o “custo alvo envolve o custo de propriedade, no qual se inclui não só o preço pago pelo cliente, mas também os custos de manutenção e descarte do produto”.

Conforme Martins (2003, p. 224), o *Target Costing* tem o seu foco no planejamento do produto antes do início do processo produtivo. No método tradicional de custeio, só existe a preocupação com a redução de custos quando ocorrem perdas ou desperdícios. Com a utilização do arcabouço teórico deste método evitam-se tais perdas, pois é feita uma análise de todo o processo produtivo, envolvendo todos os departamentos da empresa, iluminando, assim, a identificação de possíveis problemas e suas devidas soluções (VIÉGAS e CALARGE, 2003, p.5). É muito mais trabalhoso e custoso modificar um projeto em andamento, do que aquele que está em fase de implantação. Sendo assim, o TC torna-se mais eficiente na fase do projeto.

O *Target Costing* é um método que abrange toda a cadeia de valor da empresa. Martins (2003, p.225) define-o como sendo “a visão integrada de todos os que participam, desde a origem dos recursos básicos até o consumidor final”. Cooper e Slagmulder (2003) enfatizam que a gestão estratégica de custos não pode limitar-se ao chão de fábrica. Ela deve ir além, outros possíveis geradores de custos, como os fornecedores e os clientes também deverão ser considerados. Parcerias com fornecedores, prestadores de serviços, com os próprios departamentos da empresa são importantes, ajudam a que todos se adéquem para atingir o custo alvo.

Os esforços não são concentrados apenas nos processos relativos à produção. Os processos de entrada de pedidos, pesquisas, serviço de escritório, atendimento ao cliente, logística, entrega, assistência técnica e garantia são analisados para se identificar possíveis reduções de custos (SHANK, 2000). Assim, é através destas parcerias e da integração entre as áreas que o TC gerará vantagens competitivas para a empresa.

### **2.3.2 A Engenharia de Valor no *Target Costing***

Sakurai (1997, p.64) define a Engenharia de Valor como sendo “um método para manter a pesquisa sistemática sobre cada função do produto ou do serviço a fim de se descobrir como atingir as funções necessárias com o menor custo total.” Este método propõe melhorias a cada etapa do projeto do produto alterando características de materiais, trocando por algum material que seja mais barato – porém mantendo a qualidade para o cliente -, alterando o processo produtivo tornando-o mais ágil ou buscando novas tecnologias para aumentar a competitividade no mercado. Segundo Bonfim (2006, 49), “aplicar a técnica da Engenharia de Valor significa produzir algo de forma mais adequada possível, priorizando sempre o pleno atendimento das atividades exigidas.”

Monden (1999, p.168) frisa que a Engenharia de Valor minimiza todos os custos incorridos durante a vida de um produto, incluindo as etapas de desenvolvimento, produção, vendas, uso e rejeito. Toda a redução é feita com planejamento e satisfazendo as necessidades dos clientes, mantendo a qualidade, a confiabilidade e a segurança do produto. Para Colauto e Beuren (2004) a Engenharia de Valor é o alicerce do TC, é ela que analisa todas as funcionalidades do projeto para atingir as funções requeridas do ciclo de vida do produto ao menor custo possível.

A Engenharia de Valor também precisa da integração das áreas. A análise do projeto é feita pelos engenheiros dos projetos e demais especialistas, pelas áreas administrativas como: compras, contabilidade de custos e vendas e ainda pela produção. Cooper e Slagmulder (2003) explicam que a gestão de custos requer interações estreitas

entre as equipes da organização, objetivando soluções mais baratas do que as partes conseguiriam isoladamente. Cada área analisa minuciosamente as funções do produto determinadas pela Engenharia de Valor, avaliando se aquela função é necessária ou não e se ela pode ser melhorada.

O objetivo da Engenharia de Valor é melhorar o produto identificando o que realmente é necessário para sua fabricação de modo que atenda o usuário final segundo (MONDEN 1999, p.169). De acordo com Shank (2000) é necessário primeiro identificar as atividades que agregam valor e distingui-las das que não agregam. A seguir identificar nas atividades que agregam valor qual é o nível mínimo de custos daquela atividade. Csillag (1991) expõe que com a participação das diversas áreas na metodologia da Engenharia de Valor há uma melhora na comunicação e na compreensão dos *inputs* e *outputs* dos produtos.

Monden (1999, p.173) explica que para a implementação da Engenharia de Valor é necessário um profundo estudo de cada função do produto. São coletados dados sobre as necessidades para se realizar cada função e identificados quais os melhores métodos para satisfazer tais necessidades. São definidas as funções, orientadas pelo estudo feito anteriormente, sendo que a definição deve permitir a identificação da importância daquela função, para posteriormente fazer a organização das funções, separando-as entre fundamentais e secundárias e entre necessárias e desnecessárias.

A avaliação da função é feita através do cálculo  $\text{Valor} = \text{Função} / \text{Custo}$ , onde a Função é o custo alvo daquela área funcional, e o Custo é o custo real da função. As áreas que obtiverem os menores valores proporcionais são as que mais precisam de melhoria de valor. Depois de identificadas as áreas mais necessitadas serão elaborados os planos de melhorias para solucionar os problemas (MONDEN 1999).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Caracterização da Pesquisa**

*A pesquisa realizada caracteriza-se como Exploratória operacionalizada por meio de um Estudo de Caso centrado em uma empresa de Produção por Encomenda, que atua na produção de plásticos moldados.*

Essa é uma pesquisa do tipo exploratória, uma vez que o tema abordado ainda é pouco analisado e pesquisado. Beuren (2003, p.80) afirma que uma característica da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos sobre determinado assunto não abordado de modo satisfatório anteriormente. Assim, a pesquisa exploratória contribui para o esclarecimento de questões superficialmente exploradas.

Segundo Yin (2005, p.32), o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno dentro do seu contexto da vida real, notadamente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Para Gil (2007), na metodologia em questão são descritos os procedimentos a serem seguidos na realização da pesquisa e na sua organização; estes variam de acordo com as peculiaridades de cada uma. O autor descreve o estudo de caso como um tipo de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais e consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo e detalhado conhecimento.

O estudo também se caracteriza como descritivo, por ter sido analisada uma população em específico, cujas características foram traçadas. Conforme Gil (2007), a pesquisa descritiva tem como objetivo o levantamento das características de determinada

população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Enquanto Beuren (2003, p.81) considera a pesquisa descritiva como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar quanto a primeira nem tão aprofundada quanto a segunda. Assim, descrever significa: identificar, relatar, comparar, dentre outros aspectos.

No desenvolvimento do trabalho utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica para formar o embasamento teórico sobre o tema proposto no estudo de caso concentrado em uma indústria de produção de plásticos moldados por encomenda.

Conforme Lakatos (2007) a pesquisa bibliográfica possibilita um levantamento da bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e impressas. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto.

Além disso, o trabalho está delineado em pesquisa documental. De acordo com Gil (2007, p. 45), a pesquisa bibliográfica se desenvolve com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e a pesquisa documental sustenta-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa. As duas pesquisas assemelham-se muito. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes.

Como procedimentos de coleta de dados será utilizado a entrevista não estruturada com o sócio proprietário da empresa, com os gerentes de produção, o comercial, o financeiro e os recursos humanos, para identificar os diversos elos da cadeia de valor e os insumos necessários para a produção.

A escolha da empresa de plásticos moldados como objeto de pesquisa foi intencional em função da acessibilidade aos dados. Por opção da empresa, não será divulgado o seu nome; e, os resultados da pesquisa se limitarão ao caso da empresa em estudo.

### **3.2 Caracterização da Empresa Objeto de Estudo**

O estudo será baseado em uma empresa mineira presente no mercado de plásticos moldados há mais de 20 anos. Caracteriza-se como uma empresa familiar, de pequeno porte, gerida pelos sócios-proprietários, tributada com base no Super Simples. A empresa tem como atividade a indústria de peças e moldes em plásticos sob medida. Ela apresenta uma carteira de clientes, de diversos setores tais como: indústria automobilística, iluminação industrial e residencial, alimentícia, farmacêutica, médica dentre outras.

A empresa escolhida possui uma grande variedade de produtos, desde pequenos *blisters*, a bandejas de movimentação para peças da indústria automobilística. É especializada na produção de peças leves e pesadas em vácuo formagem e rotomoldagem, o que lhes possibilita a produção de peças técnicas de pequeno e grande porte.

Vacuum Forming, ou Vacuum Formagem, é o processo de produção de peças plásticas para quantidades relativamente pequenas a custos baixos e com moldes baratos e de rápida execução. A Rotomoldagem ou Moldagem Rotacional é um processo industrial, feito pela máquina de rotomoldagem, que possibilita produzir peças maiores, altamente versáteis que permitem ilimitadas possibilidades de projetos com o benefício

adicional de baixos custos a pequenas escalas de produção. A utilização destas tecnologias possibilita a produção de peças técnicas, com baixo custo em relação a outros processos.

### **3.3 Descrição dos Dados**

Usualmente a indústria trabalha com produtos distintos e simultaneamente no processo de produção. No entanto, para efeito deste estudo, considera-se apenas um dos produtos, respeitando a capacidade instalada de fabricação.

O produto base deste estudo é um “Escaninho para armazenar peças de automóveis”. Uma espécie de estante com quatro prateleiras, duas colunas centrais e duas colunas laterais que fecham o escaninho, formando assim 12 cavidades de aproximadamente 60cm de largura, por 40cm de altura, por 1m de profundidade.

Os escaninhos foram encomendados por um único cliente devido a um problema existente no seu estoque. As peças eram armazenadas em escaninhos de ferro forrados com tecido, que dificultava o manuseio dos estoques e danificava as peças. O cliente precisava de uma proteção para os escaninhos, que os conservassem, não deixando as peças em contato direto com o ferro e mantivesse um padrão que ajudasse na organização do seu galpão de armazenamento. Assim, o cliente fez a proposta de que fosse feita uma proteção em plástico na parte interna dos escaninhos, de forma que aproveitasse o antigo escaninho, mas que garantisse a proteção aos produtos que ali serão armazenados.

O cliente deixou um escaninho como modelo para evitar possíveis erros no processo de fabricação. Ao todo serão produzidos 42 escaninhos com 12 peças cada um, totalizando 504 peças, cada cavidade do escaninho é considerada como uma peça, visto que são produzidas separadamente e somente depois serão montadas, formando os escaninhos. Segundo o cliente, ele teria um orçamento máximo de R\$ 77.000,00 para a fabricação dos 42 escaninhos, serão produzidos exclusivamente para este cliente, somente uma vez, o que caracteriza a indústria como uma empresa de produção por encomenda.

Este cenário é cada vez mais comum nas empresas de produção por encomenda, o cliente faz o pedido, porém já com um limite de preço que poderá pagar. Normalmente a formação de preços é feita adicionando-se o lucro aos custos, mas no atual paradigma, com o mundo caminhando para a competição perfeita, cada vez mais, o preço é determinado pelo mercado (COGAN, 2002, p. 125).

Neste mesmo contexto, para Camacho e Rocha (2008, p.20) o custeio-alvo é fortemente recomendável em situações em que exista pouca ou nenhuma possibilidade de gestão dos preços; resta, como opção, concentrar esforços na gestão dos custos, já que o lucro é variável dependente das receitas e dos custos. Diante desta afirmação, foi utilizado o método do Target Costing para atender ao pedido do cliente.

## **5 ANÁLISE DOS DADOS**

Para que os escaninhos fossem fabricados deveria se respeitar cada milímetro padronizado pelo cliente. Este serviu como molde para a produção do produto da empresa. Os escaninhos serão fabricados pelo processo de moldagem rotacional, realizado pela máquina de rotomoldagem.

Antes de iniciar o processo de produção é feita uma ordem de produção pelo setor comercial da indústria, que é o espelho do pedido do cliente. A ordem de produção contém: a descrição do produto, quantidade a ser produzida, material que será utilizado, as máquinas na qual o produto passará e as devidas colunas para anotar o tempo de produção e quem executou o serviço.

O processo de produção dos escaninhos tem seu início com a confecção do molde pela área de modelagem da empresa. Depois de pronto, o molde é enviado para São Paulo, onde se localiza a assistência técnica da máquina de rotomoldagem, que produzirá o molde em ferro resistente e adequado para ir ao forno na máquina de rotomoldagem.

Após o molde pronto e instalado no equipamento, pode ser colocada a matéria-prima, polietileno granulado, que já foi separada em pacotes de acordo com o estipulado pela ordem de produção, pelo setor de recebimento da qualidade. São estimados 11 kg de matéria-prima, para cada cavidade.

A máquina de rotomoldagem tem capacidade para modelar quatro produtos por vez. Existem quatro ganchos onde se acoplam os moldes de ferros que são posicionados no forno do equipamento para lento aquecimento e conseqüente moldagem, através do giro uniforme e simultâneo em seu eixo vertical e horizontal. Uma vez aquecido o polietileno preenche uniformemente toda a superfície interna do molde, o qual posteriormente é resfriado restando esta uniformidade na espessura projetada, dando assim a forma final da peça.

Devido a profundidade das cavidades, cerca de um metro, não foi possível colocar mais de uma peça para modelar, pois mais de uma cavidade ultrapassava as dimensões da máquina, e ela não conseguiria fazer os movimentos de rotação, sem prejudicar a qualidade do produto. Assim, não foi utilizada a capacidade máxima do equipamento, restaram três ganchos ociosos. Depois de todo o processo de rotomoldagem pronto, os escaninhos serão montados em três colunas com quatro cavidades em cada uma.

Os custos foram estimados com base no processo produtivo descrito acima, sendo que para o cálculo dos custos fixos do produto foi feito um rateio de acordo com o volume de produção dos escaninhos em relação ao total da produção da fábrica no mês. O preço de venda é formado acrescentando uma margem de lucro de 40% sobre o custo total estimado do produto. Na Tabela 5 apresenta-se os valores estimados em reais dos custos variáveis, custos fixos e a formação do preço de venda por unidade e por total de produção.

<b>Produção</b>	<b>504</b>	<b>peças</b>
		Valores em R\$
<b>Custos Estimados</b>	<b>Valor Unitário</b>	<b>Valor Produção</b>
<b>Custos Variáveis</b>		
M.Prima: Polietileno Natural c/ anti UV	88,97	44.842,04
Custo de Produção da Rotomoldagem	17,87	9.006,48
Mão-de-obra Rotomoldagem	14,73	7.423,92
Mão-de-obra Montagem	3,81	1.921,92
Arribite p/ montagem	0,20	100,80
<b>Total dos Custos Variáveis</b>	<b>125,59</b>	<b>63.295,16</b>
<b>Custos Fixos</b>		
Custo com Projeto	2,15	1.082,81
Despesas de Vendas	6,93	3.492,72
Despesas Administrativas	10,58	5.331,25
Despesas com Transporte:	1,07	541,41
<b>Total dos Custos Fixos</b>	<b>20,73</b>	<b>10.448,19</b>
<b>Custo do Produto</b>	<b>146,32</b>	<b>73.743,35</b>
Margem de Lucro	40,00%	29.497,34
<b>Preço de Venda</b>	<b>204,84</b>	<b>103.240,68</b>

Tabela 5. Composição do Preço de Venda

Percebe-se que o custo total do produto sem a margem de lucro é menor do que o valor orçado pelo cliente, ou seja, já se teria lucro mesmo sem as técnicas do *Target Costing*, porém não seria alcançada a margem desejada pela empresa. Isso foi fator determinante para a organização aceitar o pedido e utilizar o TC para a formação do seu preço de venda.

Colauto, Beuren e Rocha (2004, p.1) expõem que a lucratividade e a continuidade do empreendimento estão condicionadas à redução de custos. Por isso, o *Target Costing*, como método de redução de custos, foi elevado ao nível estratégico e é utilizado como instrumento gerencial de suporte às decisões.

Para Camacho e Rocha (2008, p.20) custo-alvo é a diferença, ou o gap, entre o custo estimado e o máximo permitido. Dessa forma, o produto apenas entraria em processo de produção quando o custo alvo fosse igual ou próximo a zero. Na Tabela 6 apresenta-se a formação do custo alvo para os escaninhos.



<b>Formação do Custo Alvo</b>	<b>Unitário</b>	<b>Total</b>
Preço Alvo de Venda	152,78	77.001,12
( - ) Margem de Lucro: 40%	43,65	21.999,60
( = ) Custo Máximo Admissível:	109,13	55.001,52
Custo Variável Estimado	125,59	63.295,16
Custo Fixo Estimado	20,73	10.448,19
( - ) Total dos Custos Estimados	146,32	73.743,35
<b>( = ) GAP (Custo Alvo)</b>	<b>(37,19)</b>	<b>(18.741,83)</b>

Tabela 6 Formação do Custo Alvo

A indústria está considerando a receita de venda de R\$ 77.000,00, de acordo com o que foi pré-determinado pelo cliente, sendo então o preço de venda alvo unitário R\$ 152,78 (R\$ 77.000,00 dividido pela produção de 504 peças). Assim, mantendo-se a margem de lucro em 40% sobre o custo total estimado, tem-se um custo máximo admissível por unidade fabricada de R\$ 109,13 (preço de venda alvo menos a margem de lucro). Por essa metodologia, a empresa está diante de um GAP negativo de R\$ 37,19 por unidade e R\$ 18.741,83 pela produção total. Isto significa que a meta da empresa é buscar meios para reduzir o custo de cada unidade produzida em R\$ 37,19.

Como o produto utiliza apenas uma matéria-prima, não possui acessórios e foi projetado exatamente como o cliente pediu, a indústria não tem como analisar através da perspectiva do consumidor, quais funções agregam, ou não, valor. Para reduzir os custos e atingir a margem de lucro desejada, a organização deve focar na melhoria do processo de fabricação do produto. Esta melhoria pode ser obtida pelo envolvimento de todas as áreas da empresa e de todos os membros da cadeia de valor, através da técnica de Engenharia de Valor.

A indústria reuniu juntamente com a diretoria os setores de produção de rotomoldagem, qualidade, recursos humanos, comercial e financeiro. A contabilidade da empresa é terceirizada, visto que quem controla os custos, realiza os orçamentos, compra a matéria-prima e os insumos é a área comercial, com o apoio da diretoria, o sócio-proprietário da empresa. A equipe optou por mapear o processo produtivo, identificando, seguindo a premissa da Engenharia de Valor, os custos e funções que adicionam valor e aqueles que não adicionam valor e o que poderia melhorar.

O custo com a matéria-prima é o mais significativo na produção dos escaninhos, a redução de custos deste item é primordial para o sucesso da implementação do *Target Costing*. A área comercial fez contato com o fornecedor da matéria-prima para negociar o preço de R\$ 8,09. Para cada cavidade são utilizados 11kg de polietileno, como são 504 peças no total serão gastos 5.544 kg de matéria-prima. Este é um volume alto considerando o que a indústria está acostumada a comprar deste fornecedor, por isso a empresa fez uma ótima negociação conseguindo um desconto de R\$ 1,09 por quilo. Nesta negociação a indústria conseguiu uma economia de R\$ 6.034,04. Através da técnica da Engenharia de Valor percebeu-se que esta era uma função que não estava adicionando valor, a empresa não estava utilizando de boas técnicas de negociação. O

preço para compra da matéria-prima praticado anteriormente estava muito alto, caso contrário o fornecedor não cederia um desconto tão elevado.

Para a operação da máquina de rotomoldagem são necessários três controladores. Na análise feita pelo setor de recursos humanos, percebeu-se que os funcionários do setor de rotomoldagem eram os mais antigos de empresa e os mais capacitados e por isso os que recebiam melhores salários. Em conjunto com o setor de produção e o setor de qualidade, os analistas de recursos humanos elaboraram um rodízio de funcionários de modo a mesclar os funcionários mais experientes e que ganham mais, com os menos experientes.

O setor de rotomoldagem, possuía três operadores nível três, dos quais, apenas um permaneceu no setor. Os demais foram transferidos para os setores de vacuum formagem e solda eletrônica em substituição de dois operadores nível um, cada qual de um setor, que foram transferidos para o setor de rotomoldagem. O supervisor de produção assegurou que apenas um funcionário mais qualificado, coordenando e supervisionando a operação da máquina, manteria a qualidade de produção. Vale ressaltar que os custos totais com folha de pagamento não foram reduzidos. Houve apenas uma melhoria no processo, fazendo com que os custos fossem melhores distribuídos, garantindo a melhoria da margem de contribuição de alguns produtos.

O que mais preocupava o sócio proprietário era o não aproveitamento total da capacidade da máquina de rotomoldagem. Como as cavidades são muito grandes, o equipamento não conseguiria realizar os movimentos necessários com quatro cavidades dentro do forno, que é capacidade máxima de produção dele. Então a diretoria e o setor de produção fizeram uma análise de todos os produtos rotomoldados que a empresa tinha em carteira para produzir.

Após a análise, foi descoberta a existência de um pedido em carteira de outro cliente, do setor de iluminação, que utilizava como matéria-prima do seu produto o mesmo tipo de polietileno utilizado pelos os escaninhos, e por isso tinha as mesmas características de cozimento. Este produto tinha proporções muito menores cerca 50cm de largura, por 50cm de comprimento, por 20cm de profundidade, o que possibilitou a utilização dos quatro ganchos do equipamento, sem prejudicar os movimentos rotacionais. Então, foi possível utilizar a capacidade máxima da máquina e ratear os custos por quatro peças, reduzindo o custo da produção de rotomoldagem e o custo de mão de obra da rotomoldagem.

Segundo Sakurai (1999, p.65) a Engenharia de Valor é um instrumento para praticar a reengenharia das funções do produto com a finalidade de conseguir a satisfação do cliente ao menor custo. Com a utilização das técnicas de Engenharia de Valor foi possível o remanejamento dos funcionários e a utilização da capacidade máxima do setor de rotomoldagem, de tal modo foi alcançada uma redução de aproximadamente de 80% dos custos conforme apresentado na Tabela 7.

<b>Produção</b>	<b>504</b>	<b>peças</b>
		Valores em R\$
	<b>Valor Unitário</b>	<b>Valor Produção</b>
<b>Custos Variáveis</b>		
M.Prima: Polietileno Natural c/ anti UV	77,00	38.808,00
Custo de Produção da Rotomoldagem	4,47	2.251,62
Mão-de-obra Rotomoldagem	2,64	1.330,56
Mão-de-obra Montagem	3,81	1.921,92
Arribite p/ montagem	0,20	100,80
<b>Total dos Custos Variáveis</b>	<b>88,12</b>	<b>44.412,90</b>
<b>Custos Fixos</b>		
Custo com Projeto	2,15	1.082,81
Despesas de Vendas	6,93	3.492,72
Despesas Administrativas	10,58	5.331,25
Despesas com Transporte:	1,07	541,41
<b>Total dos Custos Fixos</b>	<b>20,73</b>	<b>10.448,19</b>
<b>Custo do Produto</b>	<b>108,85</b>	<b>54.861,09</b>
Margem de Lucro	40,00%	21.944,43
<b>Preço de Venda</b>	<b>152,39</b>	<b>76.805,52</b>

Tabela 7 Formação do Preço de Venda após utilização da Engenharia de Valor

Como se pode ver na Tabela 7, após o processo de engenharia de valor, o custo unitário das cavidades do escaninho mantendo as especificações e características definidas pelo cliente é equivalente a R\$ 108,85. Este custo encontra-se menor do que o custo alvo estabelecido. Mesmo acrescentando a margem desejada pelos sócios, o preço de venda fica menor do que o preço máximo suportado pelo cliente de R\$ 77.000,00. Na Tabela 8, apresenta-se a formação do custo alvo depois da Engenharia de Valor e visualiza-se claramente que a indústria obteve um GAP positivo de R\$ 0,28, ou seja, ela ainda poderia aumentar a sua margem de lucro em termos absolutos em R\$ 0,28.

Com GAP positivo, a empresa poderia investir em melhoria dos processos, recompensar funcionários pelo bom desempenho, distribuir o lucro, entre outras opções de investimento. Porém, a indústria optou por não aumentar o preço de venda e utilizar os valores encontrados pelo método do *Target Costing*, para aumentar a satisfação do cliente, criar um bom relacionamento e garantir que no futuro ele volte para com novos projetos. Nas figuras 6 e 7 pode-se visualizar os escaninhos montados e prontos para entrega.

<b>Formação do Custo Alvo</b>	<b>Unitário</b>	<b>Total</b>
Preço Alvo de Venda	152,78	77.001,12
( - ) Margem de Lucro: 40%	43,65	21.999,60
( = ) Custo Máximo Admissível:	109,13	55.001,52
Custo Variável Estimado	88,12	44.412,90
Custo Fixo Estimado	20,73	10.448,19
( - ) Total dos Custos Estimados	108,85	54.861,09
<b>( = ) GAP (Custo Alvo)</b>	<b>0,28</b>	<b>140,43</b>

Tabela 8 Formação do Custo Alvo após a Engenharia de Valor

Para a empresa estudada a metodologia do *Target Costing* atendeu e superou todas as expectativas. Segundo os gerentes foi uma experiência diferente que surpreendeu a todos. No início do projeto não se esperava tamanha integração entre as equipes e nem uma redução de custos tão grande. Era sabido que uma margem de 40% estava muito alta, mas a vontade de superar o desafio foi maior. A experiência foi um sucesso e a empresa pretende adotar esta ferramenta estratégica sempre que for desenvolver um novo produto.

### 5 - Conclusões

O objetivo deste estudo consubstanciou-se ao mostrar a aplicação *Target Costing* como instrumento estratégico na formação do preço de venda, na empresa de produção por encomenda, em especial, na indústria de plásticos moldados. Observou-se que, por meio da sinergia promovida pelos setores de produção, qualidade, recursos humanos, comercial e pelo próprio sócio-proprietário, a empresa conseguiu adequar o processo de produção dos escaninhos de plásticos moldados, para atender às expectativas do cliente e manter a margem de lucro-operacional, meta que foi estabelecida.

Com o presente trabalho, pode-se verificar que para as empresas de produção por encomenda é apropriado a utilização do conceito do TC, pois, o cliente encomenda um projeto já com o preço desejado por ele. Cabe à empresa definir, após estudo do projeto, o custo do produto. Por isso, o trabalho fundamentou-se sob o aporte teórico do *Target Costing*, por representar uma metodologia estratégica, estruturada desde a fase de projeto do produto, momento em que os custos estão sendo definidos e têm como norte o preço de venda estabelecido pelo mercado.

Assim, o *Target Costing* foi utilizado como instrumento estratégico para a gestão dos custos no estágio de desenvolvimento do produto. A técnica considera que a possibilidade da empresa modificar o produto no seu período de projeto aumenta significativamente o grau de redução dos custos.

Desse modo, fez -se necessário identificar, antecipadamente, qual o preço-suporte do produto no mercado consumidor, como o preconizado pela metodologia do *Target Costing*. No contexto deste trabalho, o cliente já havia limitado o preço logo na fase do pedido do produto, por isso considerou-se apropriado utilizar os preceitos do *Target Costing*, já que os custos para a elaboração dos produtos têm como fator limitativo o preço de venda requerido pelo consumidor. Desta forma, o presente estudo verificou a

eficácia do método do TC como instrumento estratégico de formação do preço de venda nas empresas de produção por encomenda.

## 6 REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos** em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria; PUFF, Jonas ; HAUSMAN, Darcle Costa Silva . Custos e formação do preço de venda em uma indústria de portas e janelas termo-acústicas. In: **Seminário de Ciências Contábeis da FURB**, 2006, Blumenau/SC. II Seminário de Ciências Contábeis. Blumenau/SC : PPGCC/FURB, 2006. v. 1. p. 1-15.

BONFIM, Gabriel Modesto. **Gerenciamento de resultados em cursos de Pós-graduação Lato Sensu através da metodologia do Custeio Alvo**. Dissertação apresentada para obtenção do grau de Mestre. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2006.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e Formação de Preços com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**: inclui 150 exercícios resolvidos, a planilha CUSTOS.XLS e o conjunto de apresentações CUSTOS.PPT. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAMACHO, R. R. ; ROCHA, W. . Custeio-alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, p. 19-30, 2008

COGAN, Samuel. **Custos e preços**: formação e análise. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

COLAUTO, Romualdo Douglas ; BEUREN, Ilse Maria ; ROCHA, Welington. . O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **Base (UNISINOS)**, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004.

\_\_\_\_\_, Romualdo Douglas ; BEUREN, Ilse Maria . O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria movelaria.. In: **Congresso Brasileiro De Custos, XI**, 2004, Porto Seguro-BA, 2004. v. 1.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**, n. 40, setembro-outubro/2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HANSEN, Jens Erik, TEIXEIRA, Fabrícia Souza. O Processo do Target Costing no auxílio à sobrevivência empresarial: Estudo de Caso da Madaso Ltda. **Anais do I Seminário USP de Contabilidade**. São Paulo: FEA/USP, 2001.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcus Antônio da. Análise das Relações entre a Gestão de Custos e Gestão do Preço de Venda: Um estudo das práticas adotadas por indústrias conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo Kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

PETER, M. G. A.; ARAÚJO, M. G. A.; ABREU, C. B.; PETER, F. A.. Target Costing: um estudo na área de serviços educacionais. In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo-SP. Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 2002.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. 1999. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, Jonh. O Custo Focado no Cliente. **HSM Management**. São Paulo, n. 19, julho-agosto/2000.

SHANK, Jonh; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução do custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

VIÉGAS, Paulo Eugenio Damasceno ; CALARGE, Felipe Araujo . Uma proposta de formação do preço de venda utilizando os princípios do Target Costing. In: **X Simpósio de Engenharia de Produção - SIMPEP**, 2003, Bauru. Anais do X SIMPEP, 2003.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**INVESTIGAÇÃO DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E  
FORMAÇÃO DE PREÇOS ADOTADAS POR INDÚSTRIAS  
BRASILEIRAS DE CONSERVAS DE DOCES.**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Alexandre Braga (Universidade Federal de Pelotas - Brasil)**

**Marcos Antônio de Souza (Universidade do Vale do Rio dos  
Sinos - Brasil)**

**Daniele Braga (Anhanguera Educacional/Faculdades Atlântico  
Sul - Brasil)**

**Institución:**

**Sócios da Associação Brasileira de Custos – ABC**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**INVESTIGAÇÃO DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE  
PREÇOS ADOTADAS POR INDÚSTRIAS BRASILEIRAS DE CONSERVAS DE  
DOCES.**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A gestão de custos e a definição de preços têm sido assuntos abordados com frequência em pesquisas, na forma de instrumentos da eficiência e eficácia empresarial. Este trabalho tem por objetivo analisar a questão dos estoques, origem capital de giro, processo de formação de preços, e gestão de custos das agroindústrias de conservas de doces brasileiras. A pesquisa envolveu um estudo empírico com as 8 empresas do setor que atingiram, no ano de 2008, faturamento acima de R\$ 12 milhões. A metodologia englobou uma pesquisa de campo e foi utilizada a entrevista estruturada como método de coleta de dados, seguida de análise estatística. Evidenciou-se que a maioria das empresas forma o estoque de insumos no período imediatamente anterior ao início das safras, dadas as limitações de capital de giro e de endividamento. Observou-se, também, que a maioria delas usa sistema de custos ou alguma forma de estrutura de custos, com tradicionais técnicas de gestão dos custos do processo produtivo. Como restrição para um sistema de custos mais efetivo, tem-se o entendimento dos gestores de que a contabilidade tradicional fornece dados suficientes para gestão dos negócios. Constatou-se que o principal critério utilizado na formação de formação do preço de venda das é o *mark-up*, aplicando sobre o custo de produção. Parcela reduzida das empresas pesquisadas utiliza unicamente o preço de mercado para definir os seus preços.



## 1. INTRODUÇÃO

O setor conserveiro da região de Pelotas, no estado do Sul do Rio Grande do Sul, Brasil, surgiu em fins do século XIX e consolidou-se na década de 1970 quando houve a instalação de grandes empresas. Na década de 1980 presenciaram o fechamento de muitas dessas fábricas em função da chamada “crise” que atingiu o setor. Na década seguinte as empresas que permaneceram consolidaram-se no mercado: das 40 indústrias que havia na década anterior, apenas 12, em 2007, atingiram um marco de produtividade sem precedentes no ramo, hoje, responsáveis por 98% da produção de compotas de pêssego do Brasil, conforme Callado *et al* (2005). Algumas dessas empresas reestruturaram-se, incrementaram seu parque produtivo e adotaram mudanças organizacionais, em um movimento semelhante ao verificado em diferentes ramos produtivos, enquanto outras combinaram novos e velhos processos. Na dimensão do mundo do trabalho, o fechamento das empresas representou um intenso desemprego nessa região gaúcha.

A região de Pelotas, no Sul do Rio Grande do Sul, é historicamente uma zona de produção de alimentos, começando pelo charque, que foi a primeira economia da região, passando posteriormente para o arroz, beneficiamento da soja e industrialização de frutas.

A indústria de conservas de hortaliças e frutas surgiu em fins do século XIX e inícios do século XX, quando formaram-se várias pequenas fábricas junto às propriedades de produtores rurais. Até os anos 70, o ramo era composto, basicamente, por pequenos empreendimentos artesanais. A partir desse período ocorre a construção do Distrito Industrial, grandes indústrias constituem-se nesse momento, vindo a fazer da região a maior produtora de compotas de pêssego do Brasil. Fabricando doces, conservas de outras frutas e de legumes, elas tornaram-se a principal atividade econômica de Pelotas e municípios vizinhos até fins dos anos 80. Ao longo da década de 1990 a maioria das empresas acaba por encerrar suas atividades. As que continuaram em funcionamento reestruturaram-se e, hoje, atingem elevada produtividade.

Conforme pesquisa realizada pelo CIENTEC (Fundação Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul), em 1977, *apud* Garcia (2002), apesar dos incentivos governamentais, essas empresas da região não tinham como foco principal o comércio externo controlado pelos Estados Unidos e Europa, dado que seus preços eram os mais altos do mercado internacional. No entanto, as tarifas alfandegárias protetoras eram elevadas na indústria brasileira de frutas e vegetais, o que não provocava desvantagens em uma concorrência que aqui se dava apenas entre as empresas nacionais. Na época, os industriais estavam mais preocupadas com o volume do que com a qualidade da produção de frutas, não estabelecendo normas e nem controle rígido. À medida que aumentava o porte da empresa, crescia a importância de outras matérias-primas além do pêssego, diminuindo a ociosidade que, mesmo assim, continuava alta, devido à dependência maior em relação a essa fruta.

Em 1977, essas empresas já tentavam impedir a entrada do produto argentino na área da Associação Latino-Americana de Livre Comércio – ALALC, dando origem a uma disputa que continuou a travar-se depois de instituído o Mercosul. Nos anos 1970, o

processo de produção das compotas passa do sistema descontínuo para contínuo, mas muitas operações continuaram manuais. Nessa década aumentou o rendimento da mão-de-obra devido o uso de bancadas com esteira e, em alguns casos, do descaroador semi-automático argentino. O impulso Nos anos 1970 foi dado principalmente pela política de incentivo ao setor e de modernização das atividades agrícolas.

A realidade que se construiu em 1970 começa a transformar-se nos anos 1980. Primeiramente, reconhece-se que o setor, em 1970, aumenta sua produtividade, diversifica a produção, expande empresas e atrai empresários de outros Estados. Enfim, a maioria dos autores (GRANDO, 1989; TAVARES, 2000; GARCIA, 2002) e dos entrevistados (empresários e gerentes da região) concordam com a capacidade de expansão dos investimentos empresariais e com a existência de apoio em termos de políticas públicas. No entanto, a partir da década de 1980, as narrativas e documentos começam a pintar um cenário de “crise”, uma explicação para o fechamento da maioria das empresas do setor nesses anos.

Callado *et al.* (2005) comenta que das 100 empresas que se registravam na década de 1950, existiam somente 40 nos anos 1980, e 18 nos fins dessa década. Atualmente são apenas 12 fábricas de conservas na região, incluindo os municípios de Pelotas, Capão do Leão e Morro Redondo, que juntas produzem 98% da produção nacional de pêssego em calda.

De acordo com Decker (2006), as conservas de pêssego representam 84,4% da produção das fábricas da região Sul. O setor é composto por 21% de microempresas, 21% de pequenas e 58% de grandes fábricas. A região produtora de pêssego inclui os municípios de Pelotas, São Lourenço do Sul, Canguçu, Capão do Leão, Morro Redondo, Turuçu, Arroio do Padre, Herval do Sul, Arroio Grande, Pedro Osório, Cerrito e Piratini.

Conhecida no cenário nacional por caracterizar-se como importante pólo da produção de doces no país, a região sul do Estado destaca-se pelos números apresentados no setor primário, com relação a sua produção de pêssegos, e no setor secundário com as indústrias de manufatura desse fruto.

É bem verdade que o setor já teve maior representatividade e constituía-se por um número maior de indústrias e apresentou um enfraquecimento com a abertura de mercado e a concorrência externa, seguida de outros fatores econômicos que levaram inúmeras empresas deste segmento a encerrarem suas atividades diminuindo o volume e enfraquecendo o setor em Pelotas e demais municípios da região. Apoiando-se na tradicional vocação para este segmento e em outros fatores destacáveis como a característica favorável à produção de frutos como pêssego, principal produto da cadeia frutífera, industrializado na região, é que empresas de conservas de doces mantiveram suas atividades e superaram esse período de maior dificuldade.

Diante da atual concorrência mercadológica, as indústrias devem, cada vez mais, buscar novas formas de gerenciar seus recursos de maneira que consigam diminuir seus custos, aumentar a produtividade e ainda atender as exigências de seus clientes. A gestão de estoques está inserida neste contexto, de maneira que um bom gerenciamento propicia a otimização de investimento em estoque aumentando o uso dos recursos

disponíveis na empresa e diminuindo, muitas vezes, o capital que seria necessário investir.

Segundo Dias (1987), a empresa deve minimizar o capital investido em estoque, pois ele é um dos principais geradores de custos e aumenta continuamente, uma vez que o custo financeiro aumenta. Contudo, sem estoque é impossível que uma empresa atue, pois o mesmo funciona como amortecedor entre os vários estágios da produção até a venda final.

Existe uma situação conflitante que diz respeito à relação entre a disponibilidade de estoque e a vinculação do capital, ou seja, sob o enfoque das vendas, deseja-se um estoque de matéria-prima elevado para atender os clientes. Do ponto de vista financeiro, necessita-se de estoques reduzidos para diminuir o capital investido.

A meta principal de uma empresa é, sem dúvida, maximizar o lucro sobre o capital investido. A função de quem é responsável pelo estoque é justamente maximizar este efeito, ou seja, trabalhar com estoque alto pode ser caro e o custo financeiro tende a aumentar. Diante desse contexto cabe o seguinte questionamento: Como as indústrias de conservas doces brasileiras tratam, na atualidade, a gestão dos custos e do preço de venda?

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Formação do preço de venda**

A tomada de decisões dentro do âmbito empresarial consiste na escolha da opção dentre cursos alternativos que melhor se enquadre dentro de seus interesses. A identificação e ponderação dos principais aspectos relacionados a determinado contexto têm um importante papel no processo de tomada de decisões, agindo como referência coletora de dados relevantes sobre custos, despesas, mercado e tecnologias.

Sardinha (1995) define preço como a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo.

A partir desta definição, pode-se dizer que preço é o valor monetário pago pelo consumidor ao fornecedor de bens e/ou serviços, para satisfazer suas necessidades, enquanto este visa obter lucro ou retorno financeiro. Para Bernardi (1996) e Cogan (1999) o preço pode ser estabelecido a partir do mercado. Desta forma, lucro será representado em função do valor relativo ao preço aceito menos os custos e despesas [ $L = P - (C + D)$ ].

De acordo com este entendimento, as empresas devem procurar diminuir seus custos e despesas, para que a margem de contribuição, preço menos custos e despesas variáveis, possa ser maior. Ressaltam Horngren, Datar e Foster (2004) que o preço de um produto ou serviço depende da oferta e da procura. As três influências que incidem sobre oferta e procura são: os clientes, os concorrentes e os custos.

Os clientes influenciam a formação dos preços, na medida em que analisam o valor cobrado pelo bem ou serviço e os benefícios que poderão vir a ter se adquiri-los. Os consumidores consideram suas preferências em termos dos benefícios recebidos pelo preço pago. Desta forma, serviços e bens semelhantes tendem a ter preços semelhantes.

Para Kotler (1993), no final das contas, é o consumidor quem irá decidir se o preço de um produto é correto. Em todo caso, o melhor não é cobrar preços mais baixos, mas diferenciar o produto ofertado, para que ele valha um preço mais alto. Bruni e Famá (2003) apresentam como principais objetivos na formação de preços: proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível; permitir a maximização lucrativa da participação de mercado; maximizar as capacidades produtivas, evitando ociosidade e desperdício operacional; e maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado.

Sardinha (1995) comenta que no curto prazo, o preço cobrado pela venda de um bem ou prestação de um serviço pode ser influenciado pelo mercado, mas a sobrevivência de uma empresa no longo prazo depende de suas decisões sobre políticas consistentes de preço. Não apenas o faturamento da empresa deve ser aumentado, mas a lucratividade nas vendas, uma vez que o aumento do faturamento, isoladamente, pode proporcionar efeitos negativos, tais como: excesso de estoques, fluxo de caixa negativo, sazonalidade, etc.

Os preços devem considerar a capacidade produtiva da empresa, pois preços baixos tendem a aumentar as vendas, podendo ocasionar problemas quanto à qualidade do atendimento e prazo de entrega. Por outro lado, preços elevados podem reduzir as vendas, acarretando na ociosidade da estrutura produtiva e de pessoal, ou seja, na ociosidade e desperdício operacional.

Bruni e Famá (2003) destacam que o retorno do capital dá-se por meio de lucros auferidos ao longo do tempo. Assim, somente por meio da correta fixação e mensuração dos preços de venda é possível assegurar o correto retorno do investimento efetuado.

Além dos consumidores, concorrentes e custos, que influenciam na precificação, a conjuntura econômica como recessão, inflação e taxas de juros, o governo e as preocupações sociais também devem ser levadas em conta.

Para Santos (1991), são os seguintes métodos de formação de preço:

- Método baseado no custo;
- Método baseado nos concorrentes;
- Método baseado nas características do mercado;
- Método misto.

O método baseado nos custos é o mais tradicional e o mais comum no mundo dos negócios. Este método costuma empregar os seguintes fatores: custo pleno, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital aplicado e custo-padrão.

Se a base usada for o custo total, deve ser aplicada uma margem de lucro desejada sobre os custos totais dos produtos. Sendo utilizado os custos e despesas variáveis, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixas, além dos lucros desejados. A margem de um produto é a diferença entre o seu preço de venda e os seus custos, sendo expressa como percentual do custo. Esse processo de adicionar margem fixa a um custo-base é conhecido como *mark-up*.

Segundo Garrison e Noreen (2000), há dois pontos quando se emprega *mark-up*. Primeiro: qual é o custo que deve ser usado? Segundo: como se determinar a margem? A segunda metodologia de formação de preços emprega a análise da concorrência. Sobre esta metodologia, Bruni e Famá (2003) afirmam que as empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda – a concorrência é que determina os preços a praticar. Os preços podem ser de oferta – quando a empresa cobra mais ou menos que os concorrentes, ou de proposta – quando a empresa determina seu preço segundo seu julgamento sobre como os concorrentes irão fixar seus preços.

Para o método baseado nas características do mercado, o preço é estabelecido tomando como base o valor percebido do produto pelo mercado consumidor. Esse método exige conhecimento profundo do mercado por parte da empresa. O conhecimento do mercado permite decidir se o produto será vendido a um preço mais alto, atraindo as classes economicamente mais elevadas, ou a um preço popular, atendendo as camadas mais pobres.

A quarta e última metodologia, método misto, é a combinação dos três fatores anteriormente apresentados, custo, concorrência e mercado. Bruni e Famá (2003) destacam que a formação de preços deve ser capaz de considerar a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor, a existência de produtos substitutos a preços mais competitivos, a demanda esperada do produto, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos pelo governo, os níveis de produção e vendas que se pretende ou podem ser operados e os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto.

## **2.2 Gestão de Estoques**

De acordo com Assaf Neto (2003, p.522-523), pode-se dividir os estoques em quatro tipos:

- Mercadorias e produtos acabados;
- Produtos em elaboração;
- Matérias-primas e embalagens;
- Materiais de consumo e almoxarifados.

Cada um desses tipos de estoque possuem motivos próprios para que as empresas invistam na sua manutenção. Scherr (1989, p.281-282) enumera os principais motivos para os três primeiros tipos de estoques supracitados:

- A manutenção de estoques de mercadorias e produtos acabados significa fornecer um serviço imediato aos consumidores da empresa, procurando atender um maior nível de satisfação do cliente, por disponibilizar os produtos pronta-entrega. Outro motivo, vai

ao sentido que, a manutenção deste tipo de estoque propicia uma estabilização da produção, obtida pelos ganhos de escala.

- A manutenção de produtos em elaboração é motivada por propiciar uma reserva flexível para as empresas. Aumentar este tipo de estoque resulta em reduzir a interdependência das fases do fluxo de produção.
- A manutenção de estoques de matérias-primas e embalagens torna mais fácil a programação da produção, evita a aquisição de itens em períodos de preços altos e representa uma proteção contra as deficiências da oferta.

Em relação à manutenção de estoques de material de consumo e almoxarifados, Assaf Neto (2003, p.523) cita que o volume de investimento nesse tipo de estoque varia em função das características básicas e peculiaridades operacionais e administrativas de cada empresa.

Essas alternativas de manutenção de estoques representam soluções para problemas como flutuações nos preços das matérias-primas, demanda inesperada pelo produto, paralisação não planejada das máquinas e dos trabalhadores envolvidos no processo etc.

Porém, conforme Rogers (2004), o administrador financeiro não deve considerar essas abordagens de manutenção de estoques as únicas possíveis para solucionar os problemas enumerados. Neste ponto, estratégias alternativas, tais como para se evitar o risco da flutuação dos preços de matérias-primas, a empresa poderá realizar contratos a longo prazo com os fornecedores, os quais deverão especificar os preços a serem pagos e as quantidades a serem entregues, ou ainda para estabilizar a demanda, a empresa poderá conceder descontos.

Em um sentido mais amplo, Rogers (2004) comenta que as empresas poderão adotar estratégias mais abrangentes de gestão de estoques, que envolvem o processo de produção por completo, como por exemplo:

- *Just-in-Time (JIT)*: esta filosofia criada no Japão está baseada em dois fundamentos: eliminação total de estoques e produção puxada pela demanda.
- *Manufacturing Resources Planning II (MPR II)*: consiste em um sistema computacional que objetiva cumprir os prazos de entrega de uma empresa com a formação de estoques mínimos, valendo para isso, dos conceitos de demanda dependente do mercado e independente do mercado (dependentes de outros produtos).
- *Optimized Production Technology (OPT)*: é uma abordagem de gestão baseada no conceito de *gargalo*. Segundo este modelo, a empresa deve dar atenção aos recursos *gargalos*. Se, por acaso, “*existir determinado produto que a empresa tem dificuldade de conseguir, atenção maior deve ser dada a este estoque, pois ele será gargalo para a empresa*” (ASSAF NETO & TIBÚRCIO, 1997, p.171).

### **2.3 Gestão de Custos**

Figueiredo e Caggiano (1997) ressaltam que os custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar os seus objetivos: por isso, desempenham importante papel nas decisões gerenciais: a coleta e a análise das informações de custos são problemas fundamentais para os contadores.

Allora (1985) destaca que os custos são fruto de tudo que acontece nas fabricações: suprimentos, cadências, eficiência, produtividades, desperdícios, gastos excessivos, qualidade deficiente, projeção imperfeita e muitos outros fatores. Todos eles se reúnem no custo. Não há, nos contextos industriais, índice mais sintético e resolutivo do que o custo: ele vai dizer se a empresa é ou não competitiva, se ela vai ou não vender, se ela vai ou lucrar. Nas grandes empresas, a área de custos tem papel de destaque, constituindo, em alguns casos, um departamento dirigido por um gerente de mesmo nível hierárquico que o do contador da empresa. Isso nem sempre ocorre nas pequenas e médias empresas, nas quais a área de custos subordina-se à contabilidade geral (ZUCCHI; 1992).

Para Horngreen (1978), a terminologia de custos deve ser pensada como medidas no sentido contábil convencional: “dinheiro a ser pago por serviços”. Na contabilidade gerencial, diversas bases de medição (denominadores) podem ser usadas como unidade. A unidade em questão não é sempre um produto físico; a unidade (base) deve ser a estatística de produção facilmente definível que mais se correlacione com a ocorrência do custo.

Desta maneira, a base pode diferir conforme o departamento. Conforme Kaplan e Cooper (1998), para a fabricação de qualquer produto a empresa é obrigada a fazer uma série de gastos relativos a itens como matéria-prima, mão-de-obra, energia elétrica, aluguel de galpões para a instalação da fábrica, etc. Estes gastos são denominados custos de produção ou simplesmente custos.

Segundo Zucchi (1992), custo é “qualquer gasto voluntário feito pela empresa para a elaboração de seus produtos”. Além do custo, existem outros tipos de gasto que uma empresa deve registrar: as despesas (também gastos voluntários) e as perdas (gastos involuntários). Os gastos voluntários que não se referem diretamente à elaboração de produtos são despesas, e podem ser classificados, conforme sua natureza, em contas de despesas administrativas, despesas comerciais ou despesas financeiras. Além dos custos, das despesas e das perdas, existem ainda os gastos voluntários relativos à aquisição de bens (imobilizado) ou a investimentos, os quais são registrados no ativo permanente.

Conforme Martins (2006), custos diretos são diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilograma de produtos consumidos, horas de mão-de-obra utilizadas) para que possam ser mensurados. Para Leoni (2000), custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados aos seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio.

Custos indiretos são aqueles que não são facilmente identificados com o objeto de custeio. Às vezes, por causa de sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios, neste caso adotando o rateio, os custos serão considerados indiretos (LEONI, 2000).

Segundo Cashin e Polimeni (1982), custos fixos são aqueles que se mantêm inalterados no total para um período apesar de flutuações no volume ou atividade de produção. Custos variáveis são aqueles que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volumes, que geralmente são medições físicas (LEONI, 2000).

Já com relação a métodos de custeio, o custeio variável surgiu da necessidade de solucionar os problemas acarretados pela dificuldade de apropriação dos custos fixos

indiretos aos produtos e da grande utilidade do conhecimento do custo variável. Diz-se dificuldade de apropriação dos custos fixos indiretos porque a própria classificação desses custos (classificação pela facilidade de alocação) indica que eles não possuem uma relação direta com os objetos de custeio.

O custeio variável considera a apropriação de todos os custos variáveis, diretos e indiretos, e tão somente variáveis, aos produtos, sendo que os custos fixos são jogados integralmente ao resultado do período. O custeio variável é também conhecido como custeio direto, mas no entendimento de Leone (2000), a primeira expressão é mais correta, pois o fundamento do critério não é a "diretibilidade" de despesas e custos, uma vez que este termo é utilizado para igualar-se ao termo usado pelos americanos. "Diretibilidade" significa a separação dos custos e despesas em diretos e indiretos, em relação ao objeto de custeio. É possível dizer que o custeio variável está relacionado com a utilização dos custos como fatores de apoio para a tomada de decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornaram-se relevantes, a exemplo da aplicação das análises baseadas na margem de contribuição e no ponto de equilíbrio.

Por outro lado, segundo Martins (2001), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos elaborados. No custeio por absorção, a depreciação dos equipamentos e outros imobilizados amortizáveis utilizados na produção devem ser distribuídos aos produtos elaborados; portanto, vai para o ativo na forma de produtos, e só se transforma em despesa quando da venda dos bens.

De acordo com Machado e Souza (2005), alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros para relatórios externos, outros são mais conservadores, outros mais abrangentes, com visão de curto ou longo prazo. Deve-se ter em conta que não há um método considerado o melhor para ser utilizado de maneira indiscriminada e para todas as finalidades pelas empresas.

Alguns objetivos alcançados pelos métodos de custeio são descritos a seguir:

- a) se a aspiração é conhecer a margem de contribuição dos produtos, então o método de custeio variável acata esse objetivo;
- b) se o objetivo for atender à legislação contábil, tributária-fiscal e às publicações dirigidas aos usuários externos, então o custeio por absorção é o mais recomendado.

Dependendo do objetivo e uso da informação desejada, deve-se escolher um ou até mais de um método para serem usados concomitantemente, permitindo, assim, a obtenção das informações consideradas relevantes para o embasamento de decisões e utilidades específicas.

Dentro do viés do controle de custos, custo-alvo ou custo-meta, segundo Sakurai (1997, p.52), "é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto". É útil nos estágios de desenvolvimento de um produto, e incentiva a inovação, concentrando os esforços de todos os setores da organização em busca de um lucro programado para ser alcançado



através de produtos que satisfaçam “níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado” (MONDEN, 1999, p.27). Naturalmente, “o papel do controle gerencial realmente depende da estratégia que estiver sendo seguida, e os eficazes sistemas de gestão de custos diferenciam-se de acordo com a estratégia” (SHANK E GOVINDARAJAN, 1995, p.136-137).

Assim, Pompermayer (1999), entende que os sistemas de custos compatíveis com a estratégia de liderança em custos deverão se voltar para informações rigorosas de controle dos elementos de materiais e mão-de-obra, acompanhar o processo de produção detalhadamente, estabelecendo parâmetros e medidas com a finalidade de elaboração de comparações, e promover reduções de custos no produto durante a sua elaboração.

O Método do Custo-Padrão, conforme Kraemer (1995) é um método de origem americana, concebido no final do século XIX e ainda muito utilizado em seu país de origem. Basicamente atua no controle e acompanhamento da produção, e em segundo plano, atua na medição dos custos. Trata-se fundamentalmente de um instrumento de apoio gerencial. Basicamente, o método visa estabelecer medidas de comparação, chamadas padrões, determinadas a partir do histórico médio ou teórico de produção ou, ainda, através de produção-piloto. Os padrões são estabelecidos no processo produtivo a partir de uma situação normal de trabalho a ser atingida dentro de condições operacionais eficientes. Insere-se no ambiente do princípio do custeio por absorção, comparando o realizado com o planejado. Todas as variações ocorridas devem ser analisadas, mesmo quando favoráveis.

## **2.4 Gestão do Capital de Giro e Endividamento**

A expressão capital de giro diz respeito aos ativos a curto prazo da empresa, tais como estoques, duplicatas a receber, bem como a seus passivos de curto prazo, como quantias devidas a fornecedores. A administração do capital de giro é uma atividade diária que visa assegurar que a empresa tenha recursos suficientes para continuar suas operações e evitar interrupções muito caras. Em qualquer tipo de empresa, é preciso se aprofundar no acompanhamento e na análise de capital de giro, que é um princípio básico da administração e finanças. O capital de giro alavanca ou impede o crescimento da empresa, consoante sua composição e os prazos de realização das contas.

Teló (2001) cita que examinar detidamente cada um dos itens que o compõem, de forma contínua (e não esporádica), é prioritário para o administrador. O ideal é que seja composto prioritariamente por itens a receber de rápida conversão em moeda; quanto aos itens a pagar, o raciocínio é inverso, isto é, é preciso que os prazos sejam os maiores, começando por fornecedores e terminando com bancos. O instrumento mais utilizado dentro das empresas para gerenciar o capital de giro é o fluxo de caixa, tanto estrategicamente, quando suporta tomada de decisões, quanto taticamente, quando ligado ao horizonte mais restrito.

Dentro deste contexto, a estrutura de capital é a forma pela qual a empresa obtém o financiamento de que necessita para sustentar seus investimentos a longo prazo. A estrutura financeira de uma empresa é a combinação específica de capital de terceiros de

longo prazo e capital próprio que a empresa utiliza para financiar suas operações. A empresa deve se preocupar em primeiro lugar com quanto deve tomar emprestado. Em segundo lugar, deve identificar quais são as fontes menos dispendiosas de fundos para a empresa.

Um dos mais importantes instrumentos à disposição dos acionistas representados pelos dirigentes das empresas, na gestão dos negócios com o fim de maximizar sua riqueza, diz respeito às decisões de financiamento. Tais decisões originam a estrutura de capital das empresas, que nada mais é que a proporção dos financiamentos utilizada por cada uma das diversas fontes de fundos à disposição, em geral agrupadas nas figuras do capital de terceiros e capital próprio, dentro do capital total da empresa.

Conforme Zani (2005), os fundos necessários podem ser obtidos através de capitais próprios ou de terceiros. Os capitais próprios transformam-se em direitos de propriedade, enquanto os capitais de terceiros transformam-se em direitos de crédito sobre o fluxo de caixa. Qualquer que seja a fonte, esta tem como contrapartida uma remuneração. No caso dos capitais de terceiros, tal remuneração dá-se através de juros. No caso dos capitais próprios, a remuneração dá-se através dos dividendos e/ou ganhos de capital decorrentes da valorização das ações.

Além das diferenças de remuneração, essas espécies de recursos apresentam importantes diferenças no fluxo de caixa da organização. No capital próprio, os acionistas, em geral, não podem exigir o reembolso do capital investido e a sua remuneração tem como base os lucros futuros. No caso dos empréstimos, existe a certeza de que determinarão desembolsos no fluxo de caixa, através dos encargos de serviço da dívida, compostos pelos juros e pela amortização do principal, ambos contratualmente preestabelecidos e, portanto, com potencial para agregar o fator de risco de insolvência ao negócio.

Nesse mesmo sentido, Sachs e Larrain (1995), (apud Zani 2005), afirmam que, na prática, talvez a empresa e o indivíduo não consigam o crédito necessário para realizar um projeto, mesmo que este tenha passado pelo teste da lucratividade. Para esses autores, se as empresas têm crédito racionado, a taxa de investimento vai depender não apenas da taxa de juros de mercado e da lucratividade do investimento, mas também da disponibilidade de recursos a serem investidos, os quais dependem do fluxo de caixa da empresa. Nessa realidade, muito comum em países de desenvolvimento econômico mais tardio, os gastos de investimento das firmas tendem a depender do seu fluxo de caixa atual, em vez da produtividade marginal descontada do capital.

Conforme Sachs e Larrain (1995), o fenômeno do racionamento de crédito tem dois motivos principais: o desequilíbrio da taxa de juros e o risco em face da incerteza. Pode ocorrer desequilíbrio nas taxas de juros, segundo os autores, sempre que o governo, por decisões de política econômica, impõe limites ou patamares de taxas de juros para instituições financeiras, resultando em taxas artificialmente mais baixas do que o nível de equilíbrio. Nesse caso, a demanda por investimento supera a oferta de poupança e as empresas que querem financiamentos sofrem com a limitação de crédito. O racionamento de crédito também ocorre, de acordo com Zani (2005), quando os

financiadores não conseguem avaliar o risco de um determinado empréstimo. Todo projeto de investimento implica risco. O retorno pode ser avaliado, mas não se conhece com certeza o seu valor. Antes de conceder um empréstimo, o seu financiador precisa, portanto, avaliar o risco e decidir qual a probabilidade de receber o empréstimo de volta. Segundo os autores, na prática, é muito difícil para os bancos avaliarem o risco representado por determinados candidatos ao crédito. Muitos riscos não são claros. Os bancos precisam basear-se em outras características observáveis, mesmo que não estejam diretamente relacionadas ao empréstimo em questão, como tamanho, colateral e/ou patrimônio da firma. Desse modo, praticam uma discriminação contra um grande grupo de empresas, especialmente contra as pequenas e médias.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa, quanto aos fins, é classificada como exploratória e descritiva. Exploratória porque visa ampliar o conhecimento sobre a formação de preços e custos em agroindústrias de conservas e descritiva porque se procurou descrever o grau de percepção dos gestores das mesmas quanto a formação do preço e importância da gestão de custos para tal fim.

Quanto aos meios, esta pesquisa é de campo, pois foi desenvolvida no âmbito das indústrias localizadas nas cidades de Pelotas e Morro Redondo/RS, onde dados foram coletados ao longo das atividades propostas para a presente pesquisa.

O universo da pesquisa foi constituído pelas indústrias conserveiras sediadas no Estado do Rio Grande do Sul, cadastradas no Sindicato das Indústrias de Conservas de Pelotas e Região – SINDOCOPEL - em sua lista publicada em 2009. Estas empresas desenvolvem as seguintes atividades principais: industrialização de pêssego, figo, ameixa e abacaxi em calda, totalizando 13 empresas.

Tabela 1: Universo da pesquisa

Indústria de Conservas Minuano
Albino Neumann Ind. e Com.
Indústria de Conservas Schramm
Conservas Olé
Ind. Conservas Alimentícias Leon
Oderich Irmãos
Geraldo Bertoldi
Conservas Shelby
Conservas D´Morro
Doces Crochemore

Patzlaff Conservas
Golden Peach
Cooperfrutis

Fonte: Sindocopel, 2009.

Tabela 2: Composição da Amostra da pesquisa

Indústria de Conservas Minuano
Albino Neumann Ind. e Com.
Indústria de Conservas Schramm
Conservas Olé
Ind. Conservas Alimentícias Leon
Oderich Irmãos
Geraldo Bertoldi
Conservas Shelby

Fonte: Dados do autor.

A composição da amostra (08 das 13 empresas) foi determinada através do faturamento declarado individual superior a R\$ 12 milhões no ano de 2008, configurando-se as maiores empresas do setor. Para a análise dos dados, fez-se uso do pacote estatístico SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*, procurando evidenciar possíveis correlações significativas entre as respostas, utilizando *dummies*. Quando há variáveis qualitativas na base de dados, e deseja-se incluí-las no modelo de regressão, pode-se utilizar o recurso de criar variáveis *dummy* associadas às variáveis qualitativas. As variáveis *dummy* são variáveis binárias, que podem assumir apenas valores 0 ou 1, e que são dessa forma incluídas no modelo.

## 4. RESULTADOS OBTIDOS

### 4.1 Questionamentos e respostas

1º: Formação acadêmica

Dos 8 entrevistados, 5 responderam possuir graduação na área das ciências econômico-empresariais (Economia/Contabilidade/Administração). Os demais afirmaram não possuir ensino superior ou a graduação não sendo na área específica.

2º: Tempo de experiência na função

Com exceção de 1 entrevistado, todos os demais afirmaram possuir mais de 10 anos de experiência na função.

3º: Se exporta ou exportou produtos recentemente (3 anos)

Neste item, o número de empresas com esta característica ficou em igual número daquelas que não preencheram este requisito.

4º: Estratégia de compras

Das 8 empresas, 5 responderam comprar quando existe a necessidade imediata dos insumos e 3 responderam que compram quando o preço ofertado está nos níveis mais baixos, independentemente da necessidade imediata.

5º: Formação dos estoques

Nesta indagação, 5 empresas responderam que mantém estoques somente para atender as demandas de curto prazo (até 01 ano), e 3 empresas responderam procuram fazer estoques para atender às demandas de curto e médio prazo (1 a 2 anos).

6º: Formação do preço de venda

Das 8 empresas, 6 responderam fazer uso do *mark-up* sobre os custos de produção para calcular o preço de venda e 2 empresas responderam formar o preço de venda de acordo com a média do mercado.

7º: Método de custeio para tomada de decisão

Das 8 empresas, 5 responderam utilizar o custeio por absorção para tomar suas decisões e 3 responderam fazer uso do custeio variável.

8º: Proporção de capital próprio e capital de terceiros no capital de giro da empresa

Neste item, conforme esperado, existiram diversas respostas e a pedido das empresas, por motivos estratégicos, sua identidade foi ocultada e não obedecem à ordem de identificação anteriormente descrita, conforme segue abaixo:

Tabela 3: empresas e proporção de capital de giro

Empresas	Proporção de capital próprio em relação ao total em giro
1	30%
2	35%
3	100%
4	50%

5	30%
6	80%
7	Não divulgou
8	90%

Fonte: dados do autor

#### 9º: Utilização do conceito de margem de contribuição

Neste item 3 empresas responderam utilizar o conceito de margem de contribuição para a tomada de decisão e 5 empresas responderam não utilizar a margem de contribuição.

#### 10º: Cálculo do ponto de equilíbrio (por produto, linha de produtos ou total)

Todas as empresas responderam calcular o ponto de equilíbrio total da empresa.

#### 11º: Método de cálculo do ponto de equilíbrio

Nesta questão, que serviu como validação da questão anterior, obteve-se duas respostas distintas, sendo que 3 empresas responderam calcular a soma do custo fixo e despesas fixas e dividir esta soma pela margem média ponderada de contribuição.

Outras 5 empresas responderam calcular subtraindo as receitas totais pelos desenhos totais, em um determinado período de tempo.

#### 12º: Cálculo da lucratividade (por produto ou família de produtos)

Neste item, o número de empresas que calculam por produto ficou em igual número daquelas que calculam por família de produtos;

#### 13º: Parcerias (cliente, fornecedor e concorrentes)

Todas as empresas afirmaram possuir algum tipo de parcerias com clientes e fornecedores, e nenhuma parceria com os concorrentes.

#### 14º: Utilização do Custo Padrão e do Custo Alvo/Custo Meta

Neste ponto, 5 empresas responderam utilizar algum padrão de custos para acompanhamentos e ensaios de produção (lançamentos de produtos) e concomitante metas de alcance de custos quando do andamento do processo de produção. As demais empresas responderam utilizar somente o custo padrão para acompanhamento de custos.

## 4.2 Análises

Em geral evidenciou-se, através dos pontos anteriormente comentados, algum despreparo dos gestores das empresas em relação a assuntos fundamentais do cotidiano de quem tem por responsabilidade estar à frente das empresas, e ao cruzar algumas respostas tornou-se evidente a forma incorreta que trataram alguns tópicos, como se mostra a seguir:

a) Formação acadêmica

A formação acadêmica mostrou-se relevante quando das análises das respostas. Aquelas organizações cujo gestor possui formação em Administração, Contabilidade ou Economia, saíram-se melhor nas respostas do que os demais, como por exemplo, nas exportações, no cálculo do ponto de equilíbrio, no custeio para tomada de decisão, na mensuração gerencial do lucro por clientes e se exporta ou exportou produtos recentemente.

b) Tempo de experiência na função

Este questionamento, quando da montagem dos dados se mostrou pouco relevante, pois todos os gestores, com exceção de 1, possuem larga experiência na empresa, portanto acabou não sendo um diferencial competitivo quando da busca por diferenças no processo de condução das empresas, segundo os questionamentos em questão.

c) Estratégia de compras, estoques e proporção de capital de giro:

De acordo com Campos, *et al* (2002), a ampliação dos estoques repercutirá no aumento da NCG (Necessidade de Capital de Giro), e por conseqüência no endividamento, caso não existam momentaneamente fontes próprias de recursos. Portanto empresas mais alavancadas em seu giro tendem a ressuprir seus estoques de insumos somente quando necessário, para evitar extrapolar seu endividamento, ao passo que empresas mais capitalizadas podem ter a condição de comprar quando o momento está mais propício, em termos de custos, obtendo vantagem competitiva em relação aos demais. O mesmo ocorre com estoques de produtos prontos em relação a poder manter produtos armazenados para o caso de possíveis subas de preços ou projeções de falta de insumos em períodos futuros.

Esta análise foi comprovada através de cálculo estatístico, com as informações levantadas nos questionamentos de campo:

Tabela 4 – Correlações entre giro e compra

		GIRO	Compra
GIRO	Pearson Correlation	1	,0956(**)
	Sig. (2-tailed)		,001
	N	7	7

Compra	Pearson Correlation	,956(**)	1
	Sig. (2-tailed)	,001	
	N	7	8

\*\* Correlation is significant at the **0.01** level (2-tailed).

#### d) Formação do preço de venda

Neste item, embora se reconheça que a formação de preço através do *mark-up*, primeiramente visa precificar o produto internamente na empresa, para que após seja comparado com o mercado, é indispensável o cálculo do mesmo, não podendo o gestor somente precificar pela média do mercado, sem saber qual a sua margem líquida, evidenciada pela formação de preços com o *mark-up*. Utilizando-se somente da média de mercado, o gestor pode atribuir que seus custos também são médios de mercado, o que pode não representar a realidade, ou seja, pode um concorrente estar lucrando com a venda, a um determinado preço, e outro estar tendo prejuízos equiparando seu preço.

#### e) Método de custeio para tomada de decisão, utilização do custo padrão e do custo alvo/custo meta e cálculo da lucratividade

A lucratividade, bem como a continuidade do empreendimento, estão condicionados à eliminação, ou pelo menos à redução dos custos que não adicionam valor à empresa. Por isso, conceitos e métodos como o *target cost* foram elevados ao nível estratégico, pois têm a ver com a própria continuidade do empreendimento. Até pouco tempo no Brasil o custo era aquele valor a que se chegava, independentemente dos desperdícios e ineficiências, e sobre o qual se acrescentava uma margem de lucro (IUDÍCIBUS, 1995). No que diz respeito à utilização do custeio variável, para postular decisões acerca do mix de produtos e analisar a rentabilidade global da empresa, entende-se que as informações geradas por este método possibilitam implementar políticas estratégicas de redução de custos variáveis, alteração de preços de venda e, conseqüentemente, analisar a viabilidade no desenvolvimento de novos produtos (ROCHA;BEUREN;COLAUTO, 2004).

#### f) Cálculo e método do ponto de equilíbrio, utilização do conceito de margem de contribuição

Embora todas as empresas responderam calcular o ponto de equilíbrio total da empresa, nesta questão obteve-se duas respostas distintas, sendo que 3 empresas responderam calcular a soma do custo fixo e despesas fixas e dividir esta soma pela margem média ponderada de contribuição, enquanto outras 5 empresas responderam calcular subtraindo as receitas totais pelos desencaixes totais, em um determinado período de tempo, o que é notoriamente um conceito equivocado, pois se assemelha mais a um regime de caixa do que competência, até pela evidência que neste item 3 empresas responderam utilizar o conceito de margem de contribuição para a tomada de decisão e 5 empresas responderam não utilizar a margem de contribuição. A margem de contribuição é interpretada como sendo a parcela do preço de venda que, depois de



descontados os custos e despesas variáveis, sobrar para o pagamento dos custos e despesas fixas e, ainda, para a formação do resultado da empresa. Cogan (1999) define margem de contribuição como sendo a diferença, para mais, entre o preço de venda e as despesas variáveis referentes às unidades vendidas. Como é necessário o cálculo da mesma para se chegar ao ponto de equilíbrio, conforme Carneiro *et al* (2004), nota-se que não existe uma compreensão correta do mesmo por parte dos empresários.

g) Parcerias (cliente, fornecedor e concorrentes)

Todas as empresas afirmaram possuir algum tipo de parcerias com clientes e fornecedores, e nenhuma parceria com os concorrentes, o que evidencia a acirrada competição do setor. Chiamulera (2002, p.2) comenta que “desde que iniciamos no mundo dos negócios fomos preparados para “odiar” nossos concorrentes, para querer vê-los derrotados”.

O mundo corporativo parece estar despertando para uma prática de gestão que, embora não seja nova, ainda é pouco praticada. Conhecida, dentre outros nomes, como *acordos operacionais, parcerias, redes de cooperação* ou *acordos para transferência de tecnologias*, é realizada entre empresas que sempre se mostraram ferrenhas concorrentes. Uma prática que está se tornando comum no mercado são acordos de cooperação de empresas não concorrentes, mas que têm necessidades comuns. É bastante freqüente, no momento, conforme Olave e Neto (2007) empresas se unirem para lançar portais de compras na internet e, assim, reduzir os custos de aquisição de matérias-primas para suas operações.

## 5. CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a gestão de custos e o processo de formação de preços das agroindústrias de conservas do Rio Grande do Sul, que correspondem a 98% da produção total de conservas brasileira. Este trabalho teve por objetivo analisar a questão dos estoques, origem capital de giro, processo de formação de preços, e gestão de custos das agroindústrias de conservas doces brasileiras. A pesquisa envolveu um estudo empírico com as 08 empresas do setor que possuíram, no ano de 2008, faturamento acima de R\$ 12 milhões. A metodologia englobou uma pesquisa de campo e foi utilizada a entrevista estruturada como método de coleta de dados. Evidenciou-se que a maioria das empresas faz o estoque de insumos no período imediatamente anterior ao início das safras, por questões de capital de giro e limitações de endividamento.

Observou-se, também, que a maioria das empresas possui sistema de custos ou alguma forma de estrutura de custos, sendo a direção e a gerência das empresas responsável pela análise dos estoques e dos custos do processo produtivo. Quanto aos fatores limitantes para implantação do sistema de custos, parte das empresas analisadas alegou que a contabilidade tradicional fornece dados suficientes para gestão dos seus negócios. Constatou-se que o principal critério utilizado no processo de formação do preço de venda das empresas analisadas foi o mark-up, aplicando-o sobre o custo de produção. Uma parcela reduzida das empresas pesquisadas utiliza unicamente o preço de mercado para definir os seus preços.

Diante da atual concorrência mercadológica, as indústrias devem, cada vez mais, buscar novas formas de gerenciar seus recursos de maneira que consigam diminuir seus custos, aumentar a produtividade e ainda atender as exigências de seus clientes. A gestão de estoques, bem como os métodos e sistemas de controle de custos estão inserida neste contexto, de maneira que um bom gerenciamento propicia a otimização de investimento em estoque aumentando o uso dos recursos disponíveis na empresa e diminuindo, muitas vezes, o capital que seria necessário investir. Em geral evidenciou-se, através dos pontos acima comentados, algum despreparo dos gestores das empresas em relação a assuntos fundamentais do cotidiano de quem tem por responsabilidade estar à frente das empresas, e ao cruzar algumas respostas tornou-se evidente a forma incorreta que trataram alguns tópicos.

## REFERÊNCIAS

ALLORA, F; ALLORA, V. (1995) *Unidade de Medida da Produção*. Editora Pioneira. São Paulo.

ASSAF NETO, A. *Finanças corporativas e valor*. São Paulo: Atlas, 2003

ASSAF NETO, A; TIBÚRCIO, C. A. *Administração do Capital de Giro*. 2º Ed, São Paulo: Bookman, 1999.

BEUREN, I; ROCHA, W. COLAUTO, R. *O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos*. Anais 4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2004.

Retirado de: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/25.pdf> Acesso em 10 de abril de 2009.

BERNARDI, L. A. *Política e formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada*. São Paulo: Atlas, 1966.

BRUNI, A. L; FAMÁ, R. *Gestão de custo e formação de preço*. São Paulo: Atlas, 2003.

CALLADO, A; MACHADO, M; CALLADO, A; MACHADO, M. *Análise da gestão de custos e formação de preços em organizações agroindustriais paraibanas*. 5º Congresso de controladoria e contabilidade. USP: São Paulo, 2005.

CAMPOS, L; STAMFORD, A; CAMPOS, M. *Otimizando a capacidade de crescimento numa cadeia produtiva supermercadista*. Revista Produção. v.12 n.1: São Paulo, 2002.

CARNEIRO, M; MATIAS, A; VALLADÃO, S; ORTOLAN, V. *O Cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico como Ferramenta de Planejamento e Controle Financeiro em Organizações de Microcrédito: um Estudo de Caso na Crescer-Crédito Solidário*. Anais do XXVIII EnANPAD. Curitiba – Paraná/Brasil, de 25 a 29 de setembro de 2004.

CASHIN, J. A; POLIMENI, R. S. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CHIAMULERA, A. *Acordo entre concorrentes traz benefícios para as empresas envolvidas e para o consumidor*. Revista FAE Bussiness , n.2, jun. 2002.

COGAN, S. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.

DECKER, S. *Perfil, desempenho e capacidade tecnológica da agroindústria de doces e conservas da Região Sul do RS*. Pelotas: EDUCAT, 2006.

DIAS, M. P. *Manual da Administração de Materiais: Planejamento e Controle de Estoques*. São Paulo: Atlas, 1987.

Editora Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, F. *Controladoria: teoria e prática*. S. Paulo: Atlas. 1997.

- GARRISON, R. H; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GRANDO, M. Z. *Pequena Agricultura em Crise: o caso da colônia francesa no RS*. Porto Alegre: FEE, 1989.
- HORNGREN, C. T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1978.
- HORNGREN, C; DATRA, S; FOSTER, G. *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, S. *A gestão estratégica de custos e a sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade: uma análise sucinta*. In: Congresso Internacional de Custos, IV, 1995. Campinas. Anais eletrônicos... Campinas-SP: UNICAMP, 1995. Disponível em: <http://libdigi.unicamp.br/document/list.php?tid=14> . Acesso em: 04 de março 2009.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KOTLER, P; ARMSTRONG, G. *Princípios de Marketing*. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1993.
- KRAEMER, T. *Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global*. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Porto Alegre: Outubro de 1995.
- LEONE, G. S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, D; SOUZA, M.A. *Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras no RS*. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan./abr. 2006.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- \_\_\_\_\_ *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MONDEN, Y. *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: 1999.
- OLAVE, M; NETO, J. *Redes de cooperação produtiva: uma estratégia de competitividade e sobrevivência para pequenas e médias empresas* Gestão da Produção.vol.8 no.9. São Carlos, Dec. 2007.
- POMPERMAYER, C. *Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação*. Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.3, set./dez., 1999, p.21-28
- ROGERS, P; RIBEIRO, K; ROGERS, D. *Avaliando o Risco na Gestão Financeira de Estoques*. Anais do VII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI 2004 – São Paulo: FGV-EAESP, 2004.
- SACHS, J; LARRAIN, F. *Macroeconomia*. Rio de Janeiro: Makron Books, 1995.

- SAKURAI, M. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, J. J. *Formação de preços e do lucro*. São Paulo: Atlas, 1991.
- SARDINHA, J. C. *Formação de preço: a arte do negócio*. São Paulo: Makron Books, 1995.
- SCHERR, F. C. *Modern Working Capital Management*. Prentice-Hall, 1989.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE CONSERVAS DE PELOTAS. *O setor de conservas em Pelotas-Rs: Relatório de pesquisa*. Pelotas: SINDOCOPEL, 2008.
- TAVARES, J. *A indústria conserveira pelotense - Ascensão e declínio*. Dissertação (mestrado). Pelotas: UCPEL: Pelotas, 2000.
- TELÓ, A. *Desempenho organizacional: planejamento financeiro em empresas familiares*. Rev. FAE, Curitiba, v.4, n.1, p.17-26, jan./abr.
- ZANI, J. *Estrutura de capital: restrição financeira e sensibilidade do endividamento em relação ao colateral*. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Administração da UFRGS. Porto Alegre, 2005.
- ZUCCHI, A. L. *Contabilidade de custos: uma introdução*. São Paulo: Scipione, 1992.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TEORIA DOS JOGOS APLICADA À DISTRIBUIÇÃO DE CUSTOS  
CONJUNTOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Nelson Hein**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC/SC

**Adriana Kroenke**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestranda em Ciências Contábeis

**Thaís Mariane Biembengut**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestre Engenharia de Produção pela UFSC/SC

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TEORIA DOS JOGOS APLICADA À DISTRIBUIÇÃO DE CUSTOS CONJUNTOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A Teoria dos Jogos pode ser utilizada como apoio à tomada de decisão quando as decisões a serem tomadas dependem também de outros indivíduos envolvidos no processo, sendo necessário considerar as possíveis decisões do grupo. Organizações empresariais realizam tarefas individuais e conjuntamente, necessitando distribuir seus custos igualmente de acordo com as atividades desenvolvidas. É possível inferir que os custos podem ser rateados facilmente nas atividades individuais, porém, quando são desenvolvidas conjuntamente de forma interdependente, a distribuição dos custos se torna mais complexa. Nesse sentido, o artigo que se apresenta objetiva a sistematização, apresentação dos conceitos fundamentais e utilização da Teoria dos Jogos aplicada à distribuição do custo conjunto, na forma de um sistema de informações interdependentes onde as atividades são realizadas em conjunto e não individualmente. Para tal, realiza-se a formalização matemática dos principais conceitos clássicos de solução de um jogo e, em seguida, é apresentado um exemplo que ilustra a aplicação da Teoria dos Jogos ao problema da distribuição de custo conjunto. Como produto da pesquisa conseguiu-se reunir sistematicamente o conjunto de conceitos de solução de jogos, dos quais se derivam todos os conceitos encontrados nas literaturas atuais. Apresentam-se os conceitos de solução para os chamados jogos cooperativos por meio do conceito de objeção e contra-objeção, de forma a mostrar que os mesmos podem ser vistos como um processo de negociação. Por último e não menos importante, apresenta-se os resultados e pontos de discussão para uma próxima investigação.

## 1 INTRODUÇÃO

A Teoria dos Jogos, que poderia chamar-se muito apropriadamente de teoria das decisões interdependentes, tem como objeto de análise situações nas quais o resultado da ação de indivíduos, grupos de indivíduos, ou instituições, depende substancialmente das ações dos outros envolvidos. Em outras palavras, trata de situações em que nenhum indivíduo pode convenientemente tomar decisão sem levar em conta as possíveis decisões dos outros.

O primeiro passo para o seu desenvolvimento foi dado por von Neumann, em 1928, com a demonstração do *teorema minimax*. Contudo, o autor só despertou a atenção do público em 1944, quando, em parceria com Morgenstern, propôs a análise do comportamento econômico via perspectiva do “jogo de estratégia”, criando assim a expectativa de reformulação da teoria econômica numa base totalmente nova, na qual o conceito de “processo competitivo” seria reestruturado em termos de mecanismos em que os agentes econômicos atuam estrategicamente (von NEUMANN; MORGENSTERN, 1972).

Nesse primeiro momento, as aplicações mais bem sucedidas se realizaram no campo da análise de mercados oligopolistas, no qual obtiveram resultados interessantes, embora ainda limitados pelos recursos matemáticos disponíveis.

Em 1950, John F. Nash demonstra o teorema minimax para grandes números de agentes. Em 1952, Lloyd Shapley apresenta o conceito de “núcleo”. Em 1959, Martin Shubik demonstra que a clássica “curva de contrato” de Edgeworth era idêntica ao conceito de solução desenvolvido por Shapley permitindo que a teoria neoclássica se livrasse de um dos seus principais problemas metodológicos. Naquele momento, enquanto a análise do problema do equilíbrio geral, conduzida principalmente por Anow, Debreu e McKenzie, era estritamente paramétrica, ao considerar os agentes econômicos como “tomadores de preços”, a Teoria dos Jogos, de posse de novos recursos técnicos, permitia analisar a questão da formação de preços como resultado de um amplo processo de barganha multilateral.

Nos anos de 1960 a popularidade da teoria entrou novamente em estado latente. Seu debate ficou restrito apenas a alguns pequenos grupos de pesquisadores desmotivados para publicar os resultados de suas pesquisas. Esse fenômeno já havia acontecido, nos anos 50, quando, por alguns anos, tomou-se praxe publicar apenas partes dos resultados das pesquisas realizadas. Os resultados foram muito pouco divulgados. Um exemplo importante foi o *Folk Theorem* que, devido a esse tipo de comportamento, ficou praticamente desconhecido por um período de tempo considerável.

A partir da segunda metade do anos sessenta, engenheiros e economistas começaram a perceber a Teoria dos Jogos como um instrumento de considerável alcance para uma velha questão que voltara a ganhar fôlego: a análise, projeto e implementação de mecanismos de alocação de recursos. O principal protagonista dessa questão foi Hurvitz (1973). Sua preocupação central voltava-se para a análise institucional, especialmente em economias descentralizadas em termos de informações.



Para tal propósito, envolveu-se na construção de mecanismos de alocação ou de planejamento que produzissem resultados “satisfatórios”. Como cada mecanismo de alocação de recursos contém implicitamente definido um jogo, abre-se assim um novo campo de pesquisa: a análise e projeto de mecanismos de alocação de recursos por meio das técnicas da Teoria dos Jogos.

A literatura concernente à teoria da escolha social também acabou constituindo uma fonte de pesquisa para a Teoria dos Jogos. Este campo de pesquisa teve origem quando Gibbard (1973) e Satherhwaite (1975), independentemente, resolveram indagar o que aconteceria se os agentes estudados por Arrow (1965) votassem estrategicamente ou de uma forma que não fosse isomórfica em relação às suas verdadeiras preferências.

A resposta encontrada foi, como era de se esperar, que as regras de votação usualmente utilizadas podem permitir escolhas sociais que não sejam “ótimos de Pareto”. A análise desta questão acabou gerando um campo de pesquisa (D'ASPREMONT, 1979) em que se procura desenvolver jogos que possam representar mecanismos de escolha, em que os agentes envolvidos são incentivados a votar estrategicamente.

Outro campo de pesquisa, também desenvolvido na década de setenta, diz respeito à distribuição de custo conjunto (MORENO, 1996). A Teoria dos Jogos tem-se dedicado de forma brilhante também a essa questão e tem-se destacado ao analisar e propor soluções para situações concretas e análogas às que serão apresentadas adiante.

Cabe ressaltar que a análise do equilíbrio geral desenvolvida pela Teoria Neoclássica tem sido quase completamente suplantada pela Teoria de Jogos não-cooperativos, principalmente a partir da segunda metade década de oitenta, quando a atenção de muitos pesquisadores tais como, por exemplo, Jacquemin (1987), Tirole (1988), Farrel e Maskin, (1989), Kreps (1990) e Fudenberg (1991), vem sendo dirigida para a modelagem de jogos dinâmicos, levando em conta a hipótese de informação imperfeita e de informação incompleta. A possibilidade da formação de coalizões entre firmas, tem-se mostrado maior em modelos dinâmicos que em modelos estáticos, oferecendo razoáveis subsídios para o estabelecimento de política antitruste (FIGUEIREDO, 1993).

Um jogo pode ser exposto matematicamente de diversas maneiras, isto é, de acordo com as propriedades que, dentre as que lhe são inerentes, deseja-se explorar. O objetivo aqui é dar-lhe a expressão mais geral possível sem deixar que escapem as suas propriedades mais essenciais.

A forma mais detalhada de se apresentar um jogo é a forma extensiva, a qual se refere à descrição concentrada no movimento seqüencial do jogo. Nessa forma as decisões são tomadas uma após a outra. O conceito de estratégia tomado como a descrição completa de como uma pessoa que participa de um jogo pode agir sob quaisquer circunstâncias, ou um curso de ação qualquer de um agente em um jogo na forma extensiva, nos permite definir e expressar o jogo em uma forma mais simples e objetiva, e por isso de maior importância teórica, chamada forma normal ou forma estratégica (HELLWIG, 1986). Podemos expressar um jogo na forma normal utilizando apenas as estratégias disponíveis para cada jogador e os respectivos resultados associados a cada elemento do conjunto constituído pelo produto cartesiano dos

conjuntos de estratégias individuais. Pode-se dizer ainda que um jogo está na forma normal quando toda a seqüência de decisões que devem ser tomadas enquanto ele se processa na forma extensiva pode ser reunida em uma única e particular decisão para o jogador: a escolha de uma estratégia. Todo jogo na forma extensiva pode ser expresso na forma normal (LUCE; RAIFFA, 1957, p. 59). Representa-se o jogo na forma extensiva só quando se faz necessário, para seu tratamento teórico, o conhecimento de certas propriedades que estão associadas ao movimento seqüencial do processo de tomada de decisão.

Muitas vezes o tratamento da questão em análise exige muito menos informações do que as apresentadas pela forma normal, necessitando apenas o conhecimento do conjunto de resultados que cada jogador ou coligação de jogadores pode garantir, segundo Green (1984, p. 96) “para si próprios, agindo como equipe, independentemente da ação contrária que o restante dos jogadores possa exercer”. Quando se representa o jogo fazendo uso apenas dessas informações diz-se que ele está na forma de função característica.

Um jogo também pode diferenciar-se de acordo com o conjunto de informações que os jogadores detêm. Um jogo é de informação completa ou de informação incompleta segundo o conhecimento que jogador tiver, no tocante às seguintes informações: (a) o conjunto de jogadores; (b) as estratégias disponíveis para cada jogador; e (c) todos os possíveis resultados para todos os jogadores. Um jogo é de informação completa quando cada jogador conhece (a), (b) e (c) e é de informação incompleta quando um ou mais jogadores desconhecem alguma das informações citadas. Em relação aos lances ou movimentos, um jogo pode ser de informação perfeita ou de informação imperfeita. Um jogo é de informação perfeita se a cada movimento todos os jogadores conhecem as escolhas feitas nos movimentos anteriores. Caso esta condição não se verifique, o jogo é de informação imperfeita.

Dentre as diversas situações que podem ser caracterizadas como jogo, pode-se identificar dois tipos fundamentais: (1) o jogo não-cooperativo, aquele cujas condições orgânicas não permitem a formação de coalizões que possam determinar o seu resultado, e (2) o jogo cooperativo, aquele cujas condições orgânicas facultam aos participantes a possibilidade de atuarem mediante a formação de coalizões.

## 2 JOGOS NÃO-COOPERATIVOS

Para caracterizar o que se entende por conceito de solução para um jogo não-cooperativo será suposto uma situação dada por: (1) a existência de um conjunto de agentes, com  $n$  jogadores,  $I = \{1, \dots, n\}$ ; uma família de conjuntos de estratégias  $(S_i)_{i \in I}$ , na qual cada conjunto  $S_i$  representa todas as estratégias  $s_k$  disponíveis para cada jogador  $i$ , ( $i \in I$ ); (2) uma família de funções  $(P_i)_{i \in I}$ , de valor real, na qual cada uma define um resultado ou *payoff*  $P_i(s)$ , para cada jogador, em função das decisões tomadas por todos jogadores, ou em função do vetor que contém as estratégias adotadas por cada jogador,  $s = (s_1, \dots, s_i, \dots, s_n)$  onde, por sua vez, o número real  $P_i(s)$  pode ser visto como utilidade do resultado do jogo para o indivíduo  $i$ , quando todos escolheram suas estratégias, definindo assim o vetor  $s$ .

Na situação descrita acima, cada do indivíduo deve escolher a sua estratégia  $s_k$ , supondo um certo comportamento dos outros participantes do jogo na escolha de suas respectivas estratégias, de forma a maximizar o seu ganho, ou a sua função utilidade; em outras palavras, tirar o máximo proveito do jogo. Matematicamente, se representa por  $s \setminus s_k$  a n-upla de estratégias onde a i-ésima componente do vetor  $S$  que foi substituída por  $s'_k$ . Assim define-se a solução do problema do jogador individual como  $s_k$  tal que:

$$(1) P_i(s \setminus s_k) \geq P_i(s^* \setminus s_k) \text{ para todo } s_k \in S_i \text{ e } i \in I.$$

A questão para o analista, aqui, é indicar sob que condições o jogo terá solução. Concebendo solução como uma situação na qual, dadas as decisões, nenhum agente tem qualquer estímulo para alterá-la. Pode-se dizer que, matematicamente, existirá solução se existir uma combinação de estratégias  $s$  para a qual.

$$(2) P_i(s^*) \geq P_i(s^* \setminus s_k) \text{ para todo } s_k \in S_i \text{ e } i \in I.$$

A n-upla de estratégias  $s$  representa o equilíbrio de um jogo não-cooperativo ou ponto de equilíbrio de Nash. Esse conceito de solução implica que nenhum participante se beneficia mudando sua estratégia em  $s$ , quando todos os demais mantêm as suas (NASH, 1951). Em outras palavras: no equilíbrio, nenhum agente tem estímulo para alterar unilateralmente a sua estratégia.

Para conceituar precisamente de um conceito de solução para um jogo não-cooperativo de n-pessoas, convém ainda distinguir os jogos finitos dos jogos infinitos. Jogos finitos são aqueles em que cada participante se depara com um conjunto finito de escolhas, ou seja, escolhe sua estratégia dentro de um conjunto finito de possibilidades. No jogo infinito o conjunto de possibilidades no qual cada participante faz sua escolha é infinito.

Solução para um jogo infinito: o teorema de Nikaido e Isoda demonstra (SCHOTTER; SCHWÖDIAUER, 1980) que, dado um jogo na forma normal, se o conjunto de estratégias dos jogadores consiste de subconjuntos convexos e compactos de espaços Euclidianos,  $S_i \subset \mathfrak{R}^{m_i}$ , e suas funções de resultados,  $P_i$ , forem contínuas e côncavas em  $S_i$ , existirá sempre um ponto de equilíbrio na forma em que foi definido por Nash, que, no entanto, não será sempre necessariamente único.

Solução para um jogo finito: neste caso, sob o domínio de estratégias puras, ou seja sob o domínio de estratégias na forma até aqui definida, não é possível estabelecer condições gerais sob as quais um jogo não-cooperativo de n-pessoas tenha sempre solução. Todavia, o teorema principal de Nash (1951) mostra que sob o domínio de estratégias mistas, estratégias puras associadas a uma distribuição de probabilidade, todo jogo finito tem no mínimo um ponto de equilíbrio. Convém acrescentar que, como no caso do teorema aplicado aos jogos infinitos, o teorema que sustenta a solução para os jogos finitos, além de não garantir a unicidade, também não garante a propriedade de equivalência e *interchangeability* quando o problema apresenta mais de uma solução.

Portanto, sob a condição de impossibilidade de os agentes estabelecerem coalizões, nem mesmo para o caso mais simples - que é o jogo de duas pessoas, do tipo soma-zero se pode garantir sempre a existência de pontos de equilíbrio com estratégias puras (HEIN, 2004a). Nesse caso, quando esses pontos existem, não são necessariamente únicos. No entanto, adotando-se o conceito de estratégias mistas, é possível construir uma teoria geral para os jogos de duas pessoas, do tipo soma-zero. O fundamento dessa generalização foi fornecido por von Neumann mediante o teorema minimax, segundo o qual, sob o domínio de estratégias mistas, todo jogo de duas pessoas, do tipo soma-zero, tem no mínimo um ponto de equilíbrio e, quando possui vários, eles são equivalentes e as respectivas estratégias de equilíbrio são intercambiáveis. Nesse caso as estratégias mistas que reproduzem a solução de Nash podem ser determinadas pela solução de um problema de programação linear, formalizado a partir dos parâmetros fornecidos pelo respectivo jogo.

### 3 JOGOS COOPERATIVOS

Os jogos chamados cooperativos constituem uma classe determinada de jogos e se diferenciam dos jogos não-cooperativos principalmente pelo fato de que, ao contrário dos jogos não-cooperativos, possuem, como já afirmamos anteriormente, em sua estrutura interna, condições que facultam aos agentes a possibilidade de formarem coalizões entre si, com vistas a garantir um determinado resultado. Por uma coalizão entendemos qualquer subconjunto do conjunto de jogadores,  $I$ , constituído de jogadores que resolvem agir como uma equipe no processo de escolha de estratégias.

A análise do jogo cooperativo dispensa a utilização do jogo na forma normal, pois necessita apenas dos resultados ou ganhos que os jogadores ou as coalizões podem garantir para si. Essas informações estão contidas na função característica.

A função característica,  $V$ , é definida como a relação que associa a cada coalizão  $K \subset I$ , ( $K \neq \emptyset$ ), o conjunto de todos os vetores-resultados ou vetores de ganhos,  $V(K) \subset \mathbb{R}^k$  (espaço Euclidiano de dimensão  $k$ , em que  $k$  é o número de elementos da coalizão  $K$ ) que a coalizão  $K$  pode garantir. Na verdade, dado o nosso propósito, não precisamos, como veremos adiante, utilizar ou conhecer extensivamente a função característica. Para efeito de clareza e simplicidade será suposto que a função de resultados que representa os ganhos individuais de cada participante do jogo seja "transferível". Admitir que a função de resultados é transferível significa que o ganho total alcançado por uma coalizão pode livremente ser dividido entre seus membros, da forma que melhor lhes convier. Pode-se assim admitir a existência de pagamentos à parte, ou seja, admitir a possibilidade de redistribuição dos ganhos fora do jogo propriamente dito. E, para tanto, basta que a função de resultados seja transferível, isto é, basta que o valor do resultado seja mantido quando redistribuído.

Na análise da Teoria dos Jogos, sob a hipótese de que as funções de resultados sejam transferíveis, não existe perda conceitual. Todos os conceitos de solução para jogos cooperativos independem da hipótese de que as funções de resultados sejam transferíveis ou não (SHUBIK, 1987, p. 369).

O uso da hipótese de transferência de utilidade é uma forma de simplificar o estudo dos jogos cooperativos, sem perda dos aspectos relevantes do jogo, como mostram Luce & Raiffa (1957) e Friedman (1977). Essa propriedade nos permite trabalhar com o valor máximo alcançável pela soma de utilidades dos participantes de uma coalizão K. Dessa forma, a função característica será representada por um único valor  $v(K)$ , sem se preocupar com outros possíveis valores que ela poderia alcançar. Interessa, com efeito, apenas o valor máximo que a coalizão pode conseguir (HEIN, 2004b), o qual será redistribuído mediante pagamentos feitos à parte.

Redefinindo a função característica de um jogo de n-pessoas, como: um valor real definido nos subconjuntos de I, que atribui a cada K o máximo valor (para K) do “jogo de duas pessoas” realizado entre K e I-K, supondo que essas duas coalizões se formem. Portanto, daqui por diante,  $v(K)$  representa o máximo valor que os membros de K podem obter do jogo, independente do que o restante dos participantes possa fazer. Do que, por razões óbvias, segue que:

$$(3) v(\phi) = 0$$

e ainda: se K e L são duas coalizões disjuntas, só unirão suas forças, logicamente, se conseguirem no mínimo o que poderiam ganhar se agissem separadamente. Logo, a função característica  $v(K)$ , deve obedecer a uma condição chamada superaditividade, isto é:

$$(4) v(K \cup L) \geq v(K) + v(L) \text{ se } K \cap L = \phi$$

O conceito de função característica é de crucial importância para a análise de solução para os jogos cooperativos. Essa categoria de jogo, ao contrário da dos jogos não-cooperativos, fornece um espaço extenso e propício para uma gama de diferentes conceitos de solução. Por essa razão apresentaremos apenas aqueles jogos considerados mais importantes pela literatura especializada no assunto.

Dada a propriedade de superaditividade da função característica  $v$ , é razoável supor que a grande coalizão, ou seja, a coalizão de todos elementos do conjunto I, se formará. Dessa forma, portanto, a questão que resta será: como o valor de  $v(I)$  se distribuirá entre os participantes, de maneira que essa distribuição seja estável. Para analisar essa questão define-se uma imputação ou uma alocação como sendo uma redistribuição exaustiva do valor da grande coalizão, que atribui ou distribui para cada jogador no mínimo a quantidade que ele garantiria para si, se não entrasse para a grande coalizão.

Representando por  $x \in \mathfrak{R}^n$  o vetor de resultados e

$$(5) x(k) = \sum_{i \in k} x_i$$

como o somatório de todos os componentes de  $x$ , será uma imputação se obedecer às seguintes condições:

$$(6) x_i \geq v(\{i\}) \text{ para todo } i \in I, \text{ e}$$

$$(7) x(I) = V(I)$$

Se chamarmos de  $X(v) \subset \Re$  o conjunto de todas imputações de um dado jogo expresso na forma de função característica, uma solução pode ser definida como um subconjunto de  $X(v)$  consistindo das imputações que não forem eliminadas pelo conjunto de “filtros”, ou restrições, que vamos expor logo adiante. O conjunto de restrições que regerá o processo de negociação é que definirá os diversos conceitos de solução para um jogo cooperativo.

Nesse processo de negociação ou barganha, uma imputação  $x$  pode naturalmente não satisfazer algum participante  $k$ ; nesse caso diz-se que o participante  $k$  tem uma objeção àquela imputação  $x$ . Formalmente, um jogador  $k$ ,  $k \in K \subset I$ , tem uma objeção  $(y, K)$  à imputação  $x$  se

$$(8) y_i > x_i, \text{ para todo } i \in K, \text{ e}$$

$$(9) y(K) \leq v(K)$$

As propriedades (8) e (9) são as mesmas propriedades que compõem a relação que chamamos de dominância. Portanto, se as propriedades (8) e (9) ocorrem simultaneamente, pode-se também dizer que  $y$  domina  $x$ , ou  $x$  é dominada por  $y$ , via coalizão  $K$ . Nesse processo, outra situação pode ocorrer: os indivíduos que não entraram na coalizão  $K$  podem reagir e formar ou ameaçar formar uma outra coalizão  $L$  em contraposição à coalizão  $K$ . Nesse caso, diz-se que o jogador  $l \in K^C$ , sendo  $K^C$  o conjunto complementar do conjunto  $K$ , tem uma contra-objeção  $(z, L)$ ,  $l \in L$ , à  $(y, K)$  de  $k$ ,  $k \in K$ , se

$$(10) z_i \geq x_i, \text{ para todo } i \in L / K$$

$$(11) z_i \geq y_i, \text{ para todo } i \in L \cap K$$

$$(12) z(L) \leq v(L)$$

Observe-se que tanto o indivíduo  $l$  quanto o indivíduo  $k$  estavam na imputação original  $x$ . Então, o indivíduo  $k$ , descontente com seus benefícios na imputação original  $x$ , resolve fazer ou ameaçar fazer uma coalizão  $K$ , deixando o indivíduo  $l$  de fora. O indivíduo  $l$ , que ficou de fora, não tem mais a garantia de receber o que receberia na imputação  $x$ . Para proteger seu ganho em  $x$ , resolve fazer uma ameaça, isto é, ele

informa ao indivíduo  $k$  que se este resolver montar a coalizão  $K$ , ele, o indivíduo  $l$ , tem condições concretas para montar uma outra coalizão  $L$ , desmontando assim a coalizão  $K$ , deixando de fora o indivíduo  $k$  e garantindo no mínimo o valor  $x$ , que ele tinha garantido na imputação original  $x$ , que o indivíduo  $k$  ameaça desfazer.

Uma objeção faz sentido, ou se diz que se justifica, quando não existe nenhuma contra-objeção a ela. Dados os conceitos de imputação, objeção, contra-objeção e objeção justificada, pode-se então caracterizar os principais conceitos de solução para o jogo cooperativo: o núcleo, o conjunto-negociação, o conjunto-solução, o nucléolo e o Valor de Shapley.

O núcleo, representado por  $\text{Ker}(v)$ , é definido como o conjunto de todas imputações não dominadas via nenhuma coalizão, ou o conjunto daquelas para as quais não existem objeções. Nesse caso escolhe-se a(s) solução(ões) eliminando no curso da negociação as imputações para as quais foi apresentada alguma objeção. Formalmente o núcleo pode ser representado pelo conjunto de todas imputações  $x$  tais que

$$(13) \sum_{i \in S} x_i \geq v(S), \forall S \subset I$$

A expressão matemática acima garante que se qualquer grupo de indivíduos  $S$ , que faça parte do conjunto de indivíduos que compõem o jogo, resolver fazer uma coalizão, nunca obterá um valor maior do que a soma dos ganhos individuais que ele obtém na imputação  $x$ . Qualquer imputação pertencente ao núcleo é estável, no sentido de que não existe nenhuma coalizão que possua simultaneamente o estímulo e o poder de mudar o resultado do jogo (HEIN, 2004a).

O núcleo pode ser apresentado de outra forma. Seja  $e(x, K) = v(K) - x(K)$  a reclamação dos membros da coalizão  $K$  em relação à imputação  $x$ . Pode-se então expressá-lo como o conjunto de todas as imputações (HEIN, 2004b) contra as quais não possam existir máximas máximas reclamações que não sejam menores ou iguais a zero, isto é:

$$(14) \text{Ker}(v) = \{x \in X(v) / \max_{K \subset I} e(x, K) \leq 0\}$$

O conjunto-negociação constitui a união entre o conjunto das imputações que não possuem objeções e o conjunto das imputações que possuem objeções, porém, não justificadas. Mais precisamente, constitui o conjunto das imputações que restam quando no processo de negociação uma imputação só é eliminada quando tem uma objeção e essa objeção é justificada (OWEN, 1968, p. 188).

Dada essa definição, fica claro que o conjunto-negociação deve conter o núcleo se este existir. E, se o núcleo não existir, ainda tem-se a possibilidade de encontrar solução por meio do conjunto-negociação.

O conjunto-solução de von Neumann-Morgenstern,  $NM(v)$ , é representado pelo conjunto de imputações que satisfazem simultaneamente duas condições: (1) para quaisquer duas imputações pertencentes ao conjunto  $NM(v)$ , uma não pode ser dominada pela outra; (2) qualquer imputação que não pertença ao conjunto  $NM(v)$  deve ser dominada por alguma imputação pertencente ao conjunto  $NM(v)$ , (von NEUMANN; MORGENSTERN, 1972).

Uma das principais dificuldades de se utilizar o conceito de solução de Neumann & Morgenstern é que nem a existência e nem a unicidade são garantidas. Nenhuma prova geral da existência do conjunto-estável foi feita até agora (OWEN, 1968).

O Núcleo,  $Nu(v)$ , constitui um critério que seleciona as imputações de forma a minimizar a máxima queixa ou reclamação que qualquer coalizão possa ter contra elas.

O procedimento para se encontrar o núcleo,  $Nu(v)$ , o que significa aplicar o princípio minimax, exige que façamos uma comparação entre as diversas imputações, de forma a encontrar aquela cuja máxima reclamação associada a ela seja menor do que a máxima queixa associada a qualquer outra imputação. Para isso, ordenam-se as  $2^n$  coalizões contidas em  $I$  (incluindo o subconjunto  $N$  contendo todos elementos de  $I$  e o conjunto vazio  $\phi$ )  $K_1, K_2, \dots, K_{2^n}$  e se constrói uma função  $\theta(x)$ , tal que:

$$(15) \theta(x) = (\theta_1(x), \theta_2(x), \dots, \theta_{2^n}(x)) \in \mathfrak{R}^{2^n};$$

$$(16) \theta_j(x) = e(x, K_j) \text{ e}$$

$$(17) \theta_j(x) > \theta_{j+1}(x) \text{ para } j = 1, 2, \dots, 2^{n-1}.$$

Dadas duas imputações  $x$  e  $x'$ , os vetores de queixas associados respectivamente a  $\theta(x)$  e  $\theta(x')$  podem ser comparados depois de ordenados lexicograficamente. Desta forma, pode-se dizer que  $\theta(x)$  é lexicograficamente menor que  $\theta(x')$  se  $\theta_1(x) < \theta_1(x')$  ou  $\theta_1(x) = \theta_1(x')$ , para  $i = 1, \dots, j-1$  e  $j > 1$ . Essa relação pode ser representada por  $\theta(x) \leq_L \theta(x')$ . Se  $\theta_j(x) = \theta_j(x')$  para todo  $j$ , então  $\theta(x) =_L \theta(x')$ , e  $\theta(x) \leq_L \theta(x')$ , significa que  $\theta(x) <_L \theta(x')$   $\theta(x) =_L \theta(x')$ . Portanto, para um conjunto  $X(v)$ , o núcleo pode ser definido como:

$$(18) Nu(v) = \{x \in X \mid x' \in X(v) \rightarrow \theta(x) \leq_L \theta(x')\}.$$

Isto é, o núcleo do jogo  $v$  consiste de todas aquelas imputações  $x$  e  $X(v)$  que possuem as menores queixas, lexicograficamente, associadas a elas. Dessa forma o núcleo acaba se constituindo numa forma de tornar o menor possível o protesto da coalizão mais descontente.

A importância do núcleo é que se  $X(v)$  é compacto o  $Nu(v)$  não é vazio; se  $X(v)$  for compacto e convexo, o  $Nu(v)$  será constituído de um único elemento; e se o núcleo



não for vazio, o nucléolo será um subconjunto do núcleo (MOULIN, 1981). Uma solução para problemas contínuos foi proposta por Kohlberg ao demonstrar que é possível, em algumas situações, calcular o núcleo como a solução de um problema de programação linear (KOHLBERG, 1972a, b).

O Valor de Shapley apresentado em 1953, no texto “*A value for  $n$  persons games da obra “Contributions to the Theory of Games”* organizada por H. W. Kuhn e A. W. Tucker (LUCE; RAIFFA, 1957). Esse conceito de solução constitui um critério que distribui para cada participante do conjunto  $I$ , um valor  $\Phi(v)$  baseado em quatro axiomas:

1. produz uma distribuição exaustiva do valor total da grande coalizão, isto é,  

$$\sum_{i \in I} \Phi_i(v) = v(I)$$

2. se um jogador  $i$  não adiciona nada mais que  $v(\{i\})$  a nenhuma coalizão, ele recebe somente  $v(\{i\})$ , isto é,  $\Phi_i(v) = v(\{i\})$ .

3. se dois jogos são idênticos, exceto quanto à ordem na qual os seus jogadores estão listados, o valor de Shapley para os jogadores é o mesmo.

4. se um jogo é formado pela adição de dois outros jogos, o valor de Shapley para o novo jogo será a soma dos valores de Shapley dos jogos iniciais.

Pode-se demonstrar (OWEN, 1968) que existe uma e somente uma função que preenche as condições estabelecidas pelos axiomas citados acima. E ela atribui a cada participante  $i$  do jogo um ganho ou valor dado por:

$$(19) \Phi_i(v) = \sum_{K \ni i} \frac{(n-k)!(k-1)!}{n!} [v(K) - v(K/\{i\})]$$

onde  $k$  representa o número de indivíduos que compõem a coalizão  $K$ .

A expressão de  $\Phi_i(v)$ , o valor que cada indivíduo recebe mediante essa forma de redistribuição, sugere uma interpretação probabilística, na qual  $[v(K) - v(K/\{i\})]$  exprime a contribuição marginal do jogador  $i$  ao valor da coalizão  $K$  e  $\frac{(n-k)!(k-1)!}{n!}$

a probabilidade de que no processo aleatório de formação da grande coalizão  $1$ , o indivíduo  $i$  seja o jogador acrescentado à coalizão consistindo, ou que consistia, dos primeiros  $k-1$  jogadores naquela ordem aleatória. O ganho de cada jogador pode ser visto como média ponderada das contribuições que o jogador fornece a cada coalizão que ele participa, onde os pesos seriam valores que dependem do total de jogadores  $n$  e do número deles em cada coalizão  $K$ , ou seja,  $k$ . O valor de Shapley pode ainda ser interpretado como um critério que atribui a cada participante do jogo a sua contribuição marginal esperada.

A fórmula do valor de Shapley pode ser deduzida diretamente por meio da interpretação probabilística dada acima. Suponha que os  $n$  jogadores combinem de encontrar-se em um determinado lugar em uma determinada hora. Devido à aleatoriedade, eles chegarão em momentos diferentes no tempo. Suponha também que as ordens de chegada (o número de permutações de  $n$  jogadores) têm a mesma probabilidade, isto é,  $1/n!$ . Considerando que se um jogador  $i$  quando chega já encontra os membros da coalizão  $[K - \{i\}]$  ele recebe a quantia  $[v(K) - v(K \setminus \{i\})]$ , ou seja o valor marginal como o qual ele contribui para aquela coalizão. Logo, o valor de Shapley será o valor esperado de ganho do jogador  $i$  sob esse esquema aleatório.

Outra maneira análoga de se deduzir a mesma fórmula seria imaginarmos um evento  $A$ , que fosse definido como:  $A = \{\text{escolher o jogador } i \text{ pertencente obrigatoriamente à coalizão de } k \text{ elementos}\}$  e um evento  $B$ , onde fosse definido como  $B = \{\text{escolher os outros } k-1 \text{ elementos da coalizão entre os } n-1 \text{ jogadores restantes}\}$ . A probabilidade dos eventos  $A$  e  $B$  ocorrerem simultaneamente seria:

$$P(A \cap B) = P(B/A)P(A) = \frac{1}{\binom{n-1}{k-1}} \times \frac{1}{n} = \frac{1}{(k-1) \frac{(n-1)!}{(k-1)!(n-1-(k-1))!}} \times \frac{1}{n} = \frac{(k-1)!(n-k)!}{n!}, \text{ da} \quad (20)$$

qual se deduz o valor esperado para cada jogador como:

$$(21) \Phi_i(v) = \sum_{K=1}^n \frac{(n-k)!(k-1)!}{n!} [v(K) - v(K \setminus \{i\})]$$

Para finalizar, observe-se que o valor de Shapley,  $\Phi_i(v)$  é uma imputação, dado que:

$$(22) \sum_{i \in I} \Phi_i(v) = v(I), \text{ e}$$

$$(23) \Phi_i(v) \geq v(\{i\}), \forall i \in I.$$

#### 4 APLICAÇÃO DA TEORIA DOS JOGOS À DISTRIBUIÇÃO DE CUSTO CONJUNTO

Empresas de uma corporação industrial, cooperativas, aeronaves que utilizam um mesmo campo de aviação, ou indivíduos que têm interesse em desempenhar atividades em conjunto, por exemplo, defrontam-se em geral com a questão de distribuição de custos conjuntos. A “contabilidade tradicional” sugere várias maneiras ratear custos (LEONE, 2000; ATKINSON, 2000; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997; JIAMBALVO, 2001; MARTINS, 2003). No entanto, todas essas maneiras apresentam arbitrariedades e só são aceitas pelas partes envolvidas quando estas estão submetidas a um poder

central que as impõe. Isto é, todos esses métodos só podem ser aceitos, em geral, quando as partes não possuem a possibilidade de atuar sozinhas ou por meio de coalizões.

A imposição desses critérios de rateio às vezes é feita pelo governo ou por uma autoridade central que comanda as partes envolvidas. Contudo, a questão assume outro aspecto quando não existe um poder centralizado, de forma que as partes, livres para aceitar ou não um determinado critério de rateio, podem inviabilizar um determinado projeto e, conseqüentemente, promover situações desastrosas, não só para o grupo como para o resto da sociedade.

Supondo, por exemplo, que uma atividade possa ser desenvolvida por indivíduos isolados ou por uma coalizão desses indivíduos. Se a atividade for realizada isoladamente por cada indivíduo, estes incorreram em um custo particular. Se for desempenhada por um grupo, ou pela comunidade como um todo, haverá um ganho de escala que reduzirá consideravelmente o custo total, ou seja, o custo total será consideravelmente menor que a soma de todos os custos individuais se os agentes atuassem isoladamente. O problema com o qual se depara é: como distribuir o ganho de escala entre os agentes que participaram, em conjunto, dessa atividade? Em outras palavras, como distribuir o custo conjunto, dado que não existe uma forma objetiva, direta e portanto inquestionável de se ratear o custo total entre os participantes do projeto?

Uma ilustração do problema pode ser feita mediante o exemplo da construção de barragens que podem ser construídas para atender a vários objetivos. Supondo por exemplo que o custo da construção de uma barragem com o propósito de fornecer água para irrigação seja de 10 bilhões de reais, enquanto o custo de uma barragem para a contenção de enchentes é de 8 bilhões de reais. Pode-se construir uma barragem que atenda a ambos os propósitos por 15 bilhões de reais. Nesse caso existe um ganho de 3 bilhões de reais se a barragem for construída conjuntamente, e esse benefício deve ser distribuído entre os participantes do empreendimento mediante o rateio do custo total de 15 bilhões de reais. Como existem apenas dois participantes, a questão torna-se bem simples. Basta que, como condição necessária, os custos sejam distribuídos de forma que nenhum participante se sinta subsidiando o outro. Isto é, a distribuição de custos não pode impor que um agente subsidie o outro. Formalmente, se denominarmos de  $C(\{i\})$ ,  $i = 1, 2$ , o custo de construção da barragem para atender o objetivo do agente  $i$  e  $R(\{i\})$  a sua respectiva contribuição, a condição para que não haja imposição de subsídio será então:

$$(25) R(\{i\}) \leq C(\{i\}) \quad i = 1, 2.$$

A questão torna-se simples quando envolve apenas dois agentes, porque, nesse caso, só existe uma possibilidade de coalizão, ou seja, a coalizão dos dois agentes. Quando existem mais de dois agentes, a possibilidade de coalizões obviamente aumenta e pode ocorrer que a condição posta acima não baste como mínimo necessário para que a distribuição de custo seja aceitável pelos envolvidos. Nesse caso, deve-se levar em conta não só os agentes, mas as suas possíveis coalizões. Conseqüentemente, para que nenhum agente ou coalizão se sinta subsidiando alguém, torna-se necessário que a distribuição de custos satisfaça a seguinte condição:

$$(26) R(S) \leq C(S), \text{ onde } P(S) = \sum_{i \in S} R(\{i\}) \text{ para todo } S \subseteq I,$$

onde  $I$  é o conjunto de todos os participantes e  $S$  representa qualquer coalizão em  $I$ , incluindo tanto o próprio  $I$  como qualquer “coalizão” de um único elemento.

Na forma em que foi posta a questão podemos facilmente transportá-la para a Teoria dos Jogos. Assim, a distribuição de custo entre os agentes pode ser feita caracterizando a questão como um jogo cooperativo com pagamentos colaterais. A função de custo determina a função característica de um “jogo de distribuição de custos” subaditiva, em vez de superaditiva, enquanto o vetor de receitas, ou contribuições, representa o vetor de resultados. Se o vetor de resultados pode ser representado como:

$$(27) \sum_{i \in S} R(\{i\}) = C(I).$$

então pode ser visto como uma imputação. Se este vetor de resultado além de atender a condição (27) satisfaz também a condição (26) então ele se encaixa perfeitamente no conceito de núcleo, dado que nenhuma destas imputações pode ser bloqueada por nenhuma coalizão de jogadores, no sentido de que seria mais vantajoso (ou menos custoso) contribuir com  $R(S)$  do que construir a barragem através da coalizão  $S$ , a qual teria um custo  $C(S) \geq R(S)$ .

Supondo agora que uma barragem possa ser construída para três objetivos diferentes: produção de energia elétrica, controle de enchentes e irrigação. Tem-se agora 3 agentes indexados de acordo com seus interesses:  $i=1$  representa o agente interessado na produção de energia elétrica;  $i=2$ , o agente interessado no controle de enchentes; e  $i=3$ , o agente interessado na contenção de água para irrigação. Suponhamos que o custo de construção da barragem para a produção de energia elétrica seja  $C(\{1\})=10$  bilhões de reais; para o controle de enchentes seja  $C(\{2\})=8$  bilhões de reais; e para a contenção de água para irrigação  $C(\{3\})=7$  bilhões de reais. No entanto, os agentes podem coligar-se livremente para a construção da barragem. Nesse caso, supondo que o custo da construção para atender simultaneamente à produção de energia elétrica e ao controle de enchentes seja  $C(\{1,2\})=15$  bilhões de reais; para atender à produção de energia e à irrigação seja  $C(\{1,3\})=14$  bilhões de reais; para atender ao controle de enchentes e a irrigação seja  $C(\{2,3\})=16$  bilhões de reais; e, finalmente, para atender aos três objetivos seja  $C(\{1,2,3\})=20$  bilhões de reais. Qual deverá ser a distribuição de custos entre os 3 agentes para que construam uma só barragem para atender conjuntamente aos três objetivos, dado que dessa forma teriam um ganho de 5 bilhões de reais em relação ao custo que teriam se as barragem fossem construídas individualmente?

A questão se resume em encontrar o núcleo do jogo cooperativo caracterizado pela situação. Portanto, bastaria encontrar um conjunto de imputações que não sejam dominadas via nenhuma outra coalizão. Ou seja, basta encontrarmos uma distribuição de custos definida pelos valores  $R_i$ ,  $i = 1,2,3$ , tais que:

$$(28) \sum R_i = C(\{1,2,3\}) \text{ e}$$

$$(29) \quad C(S) \leq C(S), \quad S \subseteq \{1, 2, 3\}.$$

Para tanto bastaria elaborar um programa de computação que determinasse os valores de  $R_1$ ,  $R_2$ , e  $R_3$  tais que:

$$(30) \quad R_1 \leq 10$$

$$(31) \quad R_2 \leq 8$$

$$(32) \quad R_3 \leq 7$$

$$(33) \quad R_1 + R_2 \leq 15$$

$$(34) \quad R_1 + R_3 \leq 14$$

$$(35) \quad R_2 + R_3 \leq 16$$

$$(36) \quad R_1 + R_2 + R_3 = 20.$$

Supondo que a distribuição de custos se faça apenas em forma de números inteiros teríamos um núcleo de nove elementos, ou seja: (5, 8, 7), (6, 8, 6), (6, 7, 7), (7, 8, 5), (7, 7, 6), (7, 6, 7), (8, 7, 5), (8, 6, 6), (9, 6, 5). Estas seriam as possíveis distribuições de custos de forma a que a barragem pudesse ser construída para atender aos três objetivos em conjunto e sem que houvesse subsídios cruzados. Porém, como existe mais de uma distribuição possível do custo total, poder-se-ia aplicar tanto o conceito de solução chamado nucléolo como o valor de Shapley para auxiliar a busca de uma solução única.

O nucléolo não daria uma distribuição pertencente ao núcleo de forma a minimizar as queixas de qualquer outra coalizão contra ela. Aplicando o processo de maximização lexicográfica encontra-se o nucléolo igual a (7, 7, 6). Aplicando o conceito de valor de Shapley, em que, implicitamente, se considera o resultado como uma distribuição “justa”, dado que cada agente recebe o valor esperado de sua contribuição marginal, encontra-se o mesmo vetor (7, 7, 6). Portanto, uma razoável proposta de distribuição de custo para esta questão hipotética deve ser (7, 7, 6), porque ela está no núcleo; representa no núcleo a distribuição que minimiza as reclamações das outras possíveis coalizões; e diz respeito a uma distribuição na qual cada agente é sobrecarregado proporcionalmente à sua contribuição ao ganho de 5 bilhões de reais na construção da barragem para atender aos três objetivos em conjunto.

Não existe obviamente forma de se obrigar os agentes a aceitarem qualquer distribuição contida no núcleo. Mas todos preferem estas a qualquer outra alternativa. A

distribuição (7, 7, 6) pode ser usada pelo mediador da questão, que por sua vez pode usar simultaneamente, como forma de persuasão, o conceito de nucléolo e o do valor de Shapley.

Uma outra aplicação muito evidenciada na literatura foi proposta por Martin Shubick (1962). A “contabilidade” apresenta vários critérios de rateio de custos conjuntos e todos eles são criticados por Shubick pelo fato de não apresentarem formas descentralizadas de incentivos, aos diversos centros de produção ou departamentos de uma corporação, para a inovação.

Segundo Shubick (1962), o objetivo de uma boa gerência seria projetar um sistema de premiação para aqueles que assumem riscos no processo de tomada de decisão, de tal maneira que os prêmios individuais tenham uma correlação positiva com o valor do resultado da decisão para a organização. Em uma corporação, se o poder de decisão deve ser delegado, é preferível termos uma organização projetada para encorajar a iniciativa dos centros de decisão. Uma forma de promover isso será termos uma estrutura de premiação projetada de forma que a seleção das melhores opções para o tomador de decisão individual coincida sempre com aquelas que são melhores para a organização como um todo. Este requisito não está garantido pelos métodos convencionais de distribuição de custo conjunto oferecidos pela “contabilidade”. Por exemplo: a gerência de uma fábrica pode muito bem ter conhecimento de uma mudança, que por sua vez pode ter o efeito de aumentar o lucro da corporação, no entanto, a decisão implica em diminuir o tamanho de sua fábrica e reduzir o lucro a ela atribuído pelo sistema contábil. Se o seu êxito e sua renda são determinados pelos lucros contábeis atribuídos à sua fábrica, ou seu departamento, provavelmente ela, contraditoriamente, não estará interessada em tomar essa decisão.

A lucratividade de uma corporação pode ser vista como dependente da soma dos lucros conjuntos que, por seu turno, podem ser obtidos pela coordenação ótima de todas as unidades, por exemplo, fábricas, departamentos, etc. E, como existe um custo administrativo, que é um custo conjunto, ele deve ser rateado entre todos os centros de decisão, de forma que o interesse privado de cada centro de decisão coincida com o interesse da organização. Esta situação configura um jogo cooperativo cujos agentes são os centros de decisão que compõem a corporação.

Um problema semelhante se verifica quanto às empresas, quando adotam conjuntamente investimentos que têm efeito sinérgico produzindo uma receita líquida maior. A alocação dos custos financeiros, nesses casos, é em geral arbitrária. Callen (1978) mostra como o conceito de valor de Shapley pode ser utilizado para a distribuição de custos financeiros de projetos interdependentes, de forma mais consistente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar dos curtos períodos de estagnação, a Teoria dos Jogos nunca deixou de progredir. Sua história mostra um processo contínuo de desenvolvimento de novos conceitos e técnicas. Há momentos, no entanto, em que sua evolução e especialização atingem um estágio no qual, aparentemente, se rompe o elo entre conceito e realidade. O alto grau de abstração, necessário para a formulação dos novos conceitos e para compreensão das novas técnicas, pode fazer com que essa metodologia, que mantém íntima relação com o comportamento humano, venha ser erroneamente encarada como mera abstração, sem nenhuma ligação com o mundo real. A sistematização aqui apresentada adquire importância não somente por reunir os conceitos fundamentais, dos quais derivam todos os conceitos modernos, mas também porque, ao expor tais conceitos básicos, permite a pronta visualização do limite existente entre a teoria e a prática. Em outras palavras, esta sistematização põe em relevo o pressuposto em que se alicerça essa metodologia: o de que os homens estabelecem relações visando a satisfação de seus interesses.

## REFERÊNCIAS

- ARROW, K. J. (1965): **Social choice and individual values**. Wiley, New York.
- ATKINSON, A., BANKER, R.D., KAPLAN, R.S., YOUNG S.M. (2000): **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas.
- CALLEN, J. L. (1978): Financial cost allocations: a game-theoretic approach. **The Account Review** - v. LIII - n. 2 - April.
- D'ASPREMONT, C., GABSZEWICZ, J.J., THISSE, J.F. (1979): On Hotelling's Stability in Competition. In. **Econometrica** 47 - pgs. 1145, 1150.
- FARREL, J. MASKIN, E. (1989): **Renegotiation in repeated games**. Games and Economic Behavior, 1(4), Dec.
- FIGUEIREDO, R. (1993): **A modelagem do conflito e a teoria dos jogos: fundamentos econômicos e desdobramentos filosóficos**. Tese de doutorado. IEI/UFRJ.
- FRIEDMAN, J. W. (1977): **Oligopoly and the theory of games**. North-Holland.
- FUDENBERG, D. TIROLE, J. (1991): Perfect bayesian equilibrium and sequential equilibrium. **Journal of Economic Theory** – 53 – pgs. 236, 260.
- GIBBARD, A. (1973): **Manipulation of voting schemes: a general result**, *econometrica* – 41- pgs. 587, 601.
- GREEN, E., PORTER, R. (1984): Non-Cooperative collusion under imperfect information. In. **Econometrica** 52 - pgs. 87,100.
- HEIN, N.; HORNER, Douglas ; RAUTENBERG, Robson Raulino. (2004b) Equilíbrio de Nash: algumas considerações. In: Jornadas Argentinas de Informática e Investigación Operativa – 2004b. Córdoba. **Anais...** XXV Simposio Argentino de Investigación Operativa.
- HEIN, N.; HORNER, Douglas ; RAUTENBERG, Robson Raulino. (2004a) Teoria dos jogos simultâneos e sequenciais. In: Jornadas Argentinas de Informática e Investigación Operativa, 2004, Córdoba. **Anais...** XXV Simposio Argentino de Investigación Operativa.
- HELLWIG, M. (1986): **Some recent developments in the theory of competition in markets**, mimeo, Universität Bonn.
- HURVICZ, L. (1973): The Design of mechanisms for resource allocation. **American Economic Review** - v. 63 – n.2 – May.
- JACQUEMIN, A. (1987): **The new industrial organization**. MIT Press.
- JIAMBALVO, James. (2001): **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC.
- KOHLBERG, E. (1972b): **On the nucleolus of a characteristic function game**. SIAM J. Appl. Math - v. 20 - n. 1 - Jan.



- KOHLBERG, E. (1972a): **The nucleolus as a solution of a minimization problem.** SIAM J. Appl. Math - v. 23 – n. 1 - Julho.
- KREPS, D. (1990): **A course in microeconomic theory.** Princeton University Press.
- LEONE, G.S.G. (2000): **Custos: planejamento, implantação e controle.** São Paulo: Atlas.
- LUCE, R. D.; RAIFFA, H. (1975): **Games and decisions.** Wiley & Sons, New York.
- MARTINS, Eliseu. (2003): **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas.
- MORENO, D., WOODERS, J. (1996): **Coalition-Proof Equilibrium**, mimeo, MIT.
- MOULIN, Herve. (1981): The proportional veto principle, **Review of Economic Studies.** Blackwell Publishing - vol. 48(3) – pgs. 407, 416 - July.
- NASH, J. F. (1951): Non-cooperative games. **Annals of Mathematics** - n. 54.
- OWEN, G. (1968): **Game theory.** Saunders - Philadelphia.
- SATTERTHWAITE, M. A. (1975): Strategy-proofness and arrows's conditions: existence and correspondence theorems for voting procedures and social welfare functions. **Journal Economic Theory** – April - 10(2), pgs. 187, 217.
- SCHOTTER, A. SCHWODIAUER, G. (1980): Economics and theory of games. **Journal of Economic Literature** - v. XVIII - Jun.
- SHANK, J.K., GOVINDARAJAN, V. (1997): **A revolução dos custos.** Rio de Janeiro: Campus.
- SHUBIK, M. (1987): **Game theory in social sciences.** MIT Press, Massachusetts.
- SHUBIK, M. (1962): **Incentives, decentralized control, the assignnient of joint cost and intenal price.** Management Science - v. 8 - n. 2 - April.
- TIROLE, J. (1988): **The theory of industrial organization.** MIT Press, Cambridge.
- von NEUMANN, J.; MORGENSTERN, O. (1972): **Theory of games and economic behavior.** Princeton University Press - Princeton.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS – UM  
ESTUDO DE MULTI-CASOS DE EMPRESAS BRASILEIRAS  
PREMIADAS PELA TRANSPARÊNCIA DE SUAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Bruno Flávio Machado de Araújo – UNIFOR-MG  
Luciano de Castro Garcia Leão – IBMEC-MG**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS – UM ESTUDO DE MULTI-  
CASOS DE EMPRESAS BRASILEIRAS PREMIADAS PELA TRANSPARÊNCIA DE  
SUAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Os ativos intangíveis representam uma das áreas mais complexas da contabilidade, devido a, principalmente, dificuldades de definição e mensuração. Por outro lado, estudos recentes demonstram que a cada dia cresce a importância de tais ativos nas atividades empresariais. Este artigo se propôs a avaliar o nível de evidenciação contábil, especificamente acerca dos ativos intangíveis, apresentado nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras que, no ano de 2008, foram premiadas pela qualidade, em termos de transparência, das suas demonstrações contábeis. Através de uma metodologia de pesquisa qualitativa, foi feita a análise do conteúdo das demonstrações contábeis das referidas empresas, à luz da teoria existente relacionada ao reconhecimento, contabilização, mensuração e divulgação dos ativos intangíveis. Como resultado da pesquisa verificou-se que há uma grande distância entre o que é defendido pelos pesquisadores do tema e aquilo que é praticado pelas empresas objeto do presente estudo. Também foi possível concluir que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis das empresas pesquisadas são insuficientes para permitir uma adequada percepção e compreensão acerca dos ativos intangíveis e, por consequência, da realidade econômica e potencialidades futuras das entidades as quais tais demonstrações contábeis se referam.

Palavras-chave: Ativos intangíveis. Evidenciação contábil.

## 1 Introdução

Michel Eisner, enquanto presidente da Disney Corporation, afirmou que o camundongo Mickey e o Pato Donald eram os verdadeiros ativos de sua empresa (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). A grande maioria das pessoas certamente concordaria com essa afirmativa e, em seguida, talvez se surpreendessem ao saber que não existe uma conta contábil intitulada “Mickey” ou “Pato Donald” nas demonstrações contábeis da Disney Corporation. Marcas como Coca-Cola, Microsoft, McDonald’s, dentre outras, freqüentemente são incluídas em *rankings* sobre as marcas mais valiosas do mundo, comumente lhes sendo atribuído valores que superam a casa das dezenas de bilhões de dólares norte-americanos. Novamente poderia causar surpresa a um leitor leigo o fato que, muito provavelmente, pode não haver um centavo sequer relativo a esse valor da marca, registrado no balanço patrimonial das companhias citadas.

Estes exemplos, aliados a outros que serão discutidos nesse trabalho, consistem em ativos intangíveis, que Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388), afirmam serem “uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis”.

Conforme afirma Araújo (2009), empresas que possuem ativos intangíveis importantes, capazes de gerar expectativas de resultados futuros relevantes, não estando tais ativos registrados em seu balanço patrimonial, podem ver-se diante de uma situação em que o seu valor atribuído pelo mercado é completamente diferente daquele reportado através das demonstrações contábeis. Conforme disse Rappaport *apud* Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388), “à medida que nos transformamos numa sociedade cada vez mais informação-intensiva, o patrimônio contábil dos acionistas está se distanciando cada vez mais da maneira pela qual o mercado avalia uma empresa”. Tal afirmação é comprovada por estudos como o de Lev (2001), o qual concluiu que o *market-to-book-value* (relação entre o valor de mercado de uma empresa e o seu valor contábil) das empresas que compõem o S&P 500 – índice baseado no valor das ações das 500 principais indústrias norte-americanas, seguindo critérios da agência *Standard and Poors* – no período decorrido entre as décadas de 1980 e 2000, cresceu de aproximadamente 1,5 para 6, tendo este último resultado sido apurado em meados de março de 2001.

Visando explicar a razão desta crescente importância dos ativos intangíveis, sobremaneira nas últimas três décadas, Lev (2001) afirma que tal situação é resultante da coninação de dois fatores: (a) a cada vez mais intensiva competição de mercado, advinda, sobretudo, com o fenômeno da globalização do comércio mundial e desregulamentação de setores chaves da economia, tais como telecomunicações, eletricidade, transportes e serviços financeiros e, (b) o advento da tecnologia da informação, mais recentemente exemplificado pela internet.

Considerando que uma das finalidades das demonstrações contábeis é permitir ao leitor a compreensão da realidade econômica, financeira e patrimonial de uma empresa e, considerando a importância que os ativos intangíveis podem assumir no contexto geral de uma entidade, este artigo tem por objetivo identificar de que forma as empresas brasileiras divulgam, através de suas demonstrações contábeis, informações relativas aos seus ativos intangíveis e se tal forma de divulgação permite a compreensão acerca de tais ativos quanto à sua natureza, mensuração e perspectivas futuras.

A metodologia escolhida para realização do presente trabalho foi a metodologia de pesquisa qualitativa, tendo em vista o objetivo proposto. Sobre a pesquisa qualitativa, Triviños (1987) e Alvez-Mazzotti (1999) afirmam que, neste tipo de pesquisa, o pesquisador assume a posição de principal instrumento de investigação, valendo-se

inclusive de suas experiências pessoais na avaliação dos fenômenos pesquisados. Desta forma, levando em conta existirem aspectos subjetivos a serem considerados quanto ao objeto da pesquisa, entendeu-se que análises qualitativas seriam mais adequadas a fim de permitir o atingimento do objetivo proposto.

Quanto aos fins, este trabalho se caracteriza por ser uma pesquisa descritiva, que Goulart (2002) e Vergara (2007) entendem ser aquela que objetiva descrever as características de uma população ou fenômeno estudado e, quanto aos meios, esta pesquisa consiste em um estudo de multi-casos, que Vergara (2007) entende constituir em um meio de investigação limitado a uma ou poucas unidades, que busca profundidade e detalhamento do assunto estudado.

No que tange à técnica de análise de dados, foi feita a análise do conteúdo das demonstrações contábeis de todas as empresas que receberam, no ano de 2008, o Troféu Transparência, concedido pela ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade. A ANEFAC foi criada em 1968, visando promover um fórum entre gestores de negócios nas funções financeira, administrativa e contábil, visando compartilhar experiências, incentivar a pesquisa e a educação continuada. A concessão do Troféu Transparência é uma iniciativa criada em 1997. São premiadas anualmente as empresas que primaram pela excelência em termos de transparência e qualidade na divulgação das informações através de suas demonstrações contábeis. A escolha das empresas premiadas é feita sob supervisão da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, entidade que, desde a sua fundação em 1974, prima pelo pioneirismo e excelência no desenvolvimento de pesquisas nas áreas financeira, atuarial e contábil, bem como pela busca do aprimoramento das práticas contábeis adotadas no Brasil, visando conferir transparência às demonstrações contábeis elaboradas pelas empresas brasileiras.

Em função dos aspectos mencionados acerca da ANEFAC e da FIPECAFI, entendeu-se que realizar a presente pesquisa com base nas empresas que foram premiadas na última edição do Troféu Transparência constitui-se na melhor amostra possível para avaliar a qualidade do nível de evidenciação contábil acerca dos ativos intangíveis apresentada nas demonstrações contábeis, pois, em tese, tem-se nesta amostra o melhor nível de evidenciação contábil, de modo que os resultados encontrados naturalmente seriam referência para as demais empresas brasileiras.

Em 2008, receberam o Troféu Transparência por suas demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007: Brasil Telecom S.A., CEMIG, CESP, CSN, Embraer S.A., Gerdau S.A., Petrobrás S.A., SABESP, Usiminas S.A. e Vale.

## **2 Revisão da literatura**

### **2.1 Objetivos da contabilidade – evidenciação (*disclosure*)**

Lopes e Martins (2005) entendem a contabilidade como uma ciência social, a qual fornece insumos para o comportamento humano frente às organizações inseridas na sociedade em que vivemos. Ainda sobre a contabilidade, os autores afirmam:

*A contabilidade retrata obras humanas, as entidades, para que outras pessoas possam tomar as decisões adequadas relacionadas a elas. No entanto, a contabilidade utiliza-se de uma metodologia qualitativa e quantitativa para realizar seus objetivos, pois atribui conceitos, muitas vezes, arbitrários, para caracterizar elementos patrimoniais, em seguida cuidando de sua mensuração por técnicas quantitativas (LOPES E MARTINS, 2005, p. 126).*

Também buscando demonstrar em que consiste a contabilidade, Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 29) afirmam que “a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”. Esta definição também consta do documento intitulado “Estrutura Conceitual Básica”, emitido pelo IBRACON – Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, em 1986. Ludícibus (2000, p. 23) acrescentou a figura da tomada de decisões quando estabeleceu o objetivo básico da contabilidade como sendo prover o “fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

A ligação entre provimento de informações e tomada de decisões também está presente na definição do objetivo dos demonstrativos contábeis constante da NPC-27, emitida pelo IBRACON: “O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões” (IBRACON, NPC-27, 2005, p.4).

No que diz respeito às atuais práticas de divulgação de informações através das demonstrações contábeis, Martins, V. (2002, p. 68) apresenta posição, de certa forma até extremada, quando afirma:

*Com o advento da nova tecnologia, alguns novos objetivos das demonstrações contábeis começam a surgir. Pode-se dizer que a contabilidade tradicional, baseada nos custos históricos, é calcada no passado, em eventos que já aconteceram. Os novos objetivos vão na direção oposta, na busca de identificação e evidenciação de elementos patrimoniais (e até mesmo não patrimoniais) que são verdadeiros potenciais de geração de riqueza. Pode-se dizer que os novos objetivos não estão mais relacionados com o passado, mas sim com o futuro, em busca do valor econômico.*

Embora possa parecer uma postura radical em relação às atuais práticas contábeis, o pensamento de Martins, V. (2002) acima apresentado é perfeitamente alinhado aos dizeres de Upton Jr. (2003, p. 471), ao apresentar as proposições as quais acredita serem responsáveis por fazer com que a contabilidade não consiga acompanhar as mudanças provocadas por uma economia em transformação:

*As demonstrações contábeis tradicionais focam na capacidade da entidade em realizar valor para os ativos e passivos existentes. Proponentes argumentam que as demonstrações contábeis, em sua maior parte, têm uma visão voltada para o passado. Um novo paradigma de divulgação das informações financeiras é necessário para capturar e reportar sobre a criação de valor da entidade. Este paradigma suplementaria, ou até mesmo, substituiria as atuais demonstrações contábeis.<sup>77</sup>*

---

<sup>77</sup> Original: “Traditional financial statements focus on the entity’s ability to realize value from existing assets and liabilities. Proponents argue that financial statements are largely backward-looking. A new financial reporting paradigm is needed to capture and report on the entity’s creation of value. This paradigm would supplement, or might replace, existing financial statements.”

## 2.2 Conceituação de ativo intangível

O significado etimológico da palavra intangível, de acordo com Ferreira (1980), indica aquilo que não se pode tocar, que é impalpável. Assim, tangível seria aquilo que puder ser tocado, palpado. Contabilmente, tal definição não é tão simplista. Conforme afirma Martins (1972) e Hendriksen e Van Breda (1999), itens que compõem o balanço patrimonial, tais como duplicatas a receber, depósitos bancários, despesas pagas antecipadamente, dentre outros, do ponto de vista etimológico, nada têm de tangíveis, todavia, do ponto de vista contábil, não são classificados como intangíveis.

Martins, E. (1972) e Hendriksen e Van Breda (1999) entendem que o ativo intangível consiste em um item cuja definição é de grande dificuldade e que tem, como característica marcante, também a dificuldade, muito em função da incerteza, de sua avaliação e mensuração da perspectiva de geração de benefícios futuros dele decorrente. Lev (2001) concorda com as características de incerteza e dificuldade de avaliação. Para tal utiliza-se da definição de intangível apresentada no *Merriam Webster's International Dictionary*, qual seja: "incapacidade de ser definido ou determinado com certeza ou precisão". E apresenta sua definição para ativos intangíveis:

*Um ativo intangível é uma expectativa de benefícios futuros que não tem substância física ou financeira (uma ação ou um bônus). Uma patente, uma marca, uma estrutura organizacional única (por exemplo, uma cadeia de fornecimento baseada na internet) que gera economia de custos são ativos intangíveis*<sup>78</sup> (LEV, 2001, p. 5).

O IASB – *International Accounting Standards Board*, através do parágrafo 8 do pronunciamento IAS 38, apresenta a seguinte definição de ativo intangível: "é um ativo não-monetário identificável sem substância física"<sup>79</sup> (IASB, IAS 38, 2004). Note-se que a definição proposta, no momento em que menciona ativo não-monetário, elimina ativos monetários sem substância física, os quais não são tratados como ativos intangíveis, conforme salientado por Martins, E. (1972) e Hendriksen e Van Breda (1999).

O FASB – *Financial Accounting Standards Board*, através do pronunciamento SFAS 142, define: "ativos (não incluindo ativos financeiros) sem substância física"<sup>80</sup> (FASB, SFAS 142, 2001, p. 105). Comparando-se à definição do IASB, apenas não temos a menção específica do termo "identificável".

As definições apresentadas destacam as características de ausência de substância física, natureza permanente, controle por parte da entidade e perspectiva de geração de benefícios futuros. Perez e Famá (2006), contudo, ao apresentarem a definição proposta por Wayne S. Upton Jr., demonstram que aquele autor considera dois aspectos não mencionados nas definições acima, quais sejam, vida útil limitada e poder representar todos os elementos de uma empresa que existem além dos ativos monetários e dos ativos tangíveis, senão vejamos:

*Upton (2001) define os ativos intangíveis como recursos não físicos, geradores de prováveis benefícios econômicos futuros para uma*

---

<sup>78</sup> Original: "An intangible asset is a claim to future benefits that does not have a physical or financial (a stock or a bond) embodiment. A patent, a brand, and a unique organizational structure (for example, an Internet-based supply chain) that generate cost savings are intangible assets."

<sup>79</sup> Original: "An intangible asset is an identifiable non-monetary asset without physical substance".

<sup>80</sup> Original: "Assets (not including financial assets) that lack physical substance".

*entidade, que foram adquiridos por meio de troca ou ainda desenvolvidos internamente baseados em custos identificáveis, que têm vida limitada, possuem valor de mercado próprio e que pertencem ou são controlados pela entidade. O autor afirma, ainda, que os ativos intangíveis podem ser todos os elementos de uma empresa que existem além dos ativos monetários e dos ativos tangíveis (PEREZ e FAMÁ, 2006, p. 13).*

### 2.3 Registro dos ativos intangíveis

O registro dos ativos intangíveis somente é feito pela contabilidade quando adquiridos de terceiros, com base no custo histórico da aquisição (SCHMIDT e SANTOS, 2003 e IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2007), embora Martins, E. (1972) e Marion (2005) manifestem, claramente, discordância em relação a tal posicionamento.

Martins, E. (1972) explica que é a própria teoria contábil, mais especificamente as questões relativas ao conservadorismo e à objetividade, que implicam em não aceitação da contabilização dos ativos intangíveis quando não adquiridos de terceiros. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 49) apresentam o enunciado da convenção do conservadorismo: “entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações”. E apresentam também o enunciado da convenção da objetividade, qual seja:

*Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios [Contábeis], preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2007, p. 47).*

A afirmação feita por Martins, E. (1972) é validada pelos próprios enunciados apresentados, afinal, conforme já apresentado neste trabalho, dentre as principais características dos ativos intangíveis está a subjetividade na determinação de seus valores e estimação de suas vidas úteis. Gu e Lev (2001, p. 20) acrescentam que a “ausência de um mercado organizado de intangíveis (tecnologia, marcas, recursos humanos) tem sido o principal entrave para seus reconhecimentos como ativos nos relatórios financeiros e a divulgação de informações relevantes sobre esses ativos.”<sup>81</sup>

Na introdução deste trabalho foi mencionada pesquisa feita por Lev (2001), demonstrando a disparidade entre o valor de mercado e o valor contábil de empresas norte-americanas. Upton Jr. (2003) afirma que não é possível sabermos exatamente a razão de tal disparidade, mas é possível fazer algumas especulações. Para o autor, a diferença entre os valores contábil e de mercado de uma empresa pode ser resultado dos aspectos mencionados no quadro 2:

---

<sup>81</sup> Original: “The absence of organized markets in intangibles (technology, brands, human resources) has been a major hindrance to their recognition as assets in financial reports, and the disclosure of value-relevant information about these assets.”



Quadro 2 – Possíveis razões da diferença entre valor contábil x valor de mercado

	Valor contábil da empresa	\$ XXX
+/-	Avaliação do mercado acerca das diferenças entre as mensurações contábeis e o valor subjacente de ativos e passivos reconhecidos	XXX
+/-	Avaliação do mercado acerca do valor subjacente de itens que se adéquam às definições de ativos e passivos, mas que não estão reconhecidos nas demonstrações contábeis (por exemplo: patentes desenvolvidas através de pesquisas e desenvolvimento interno)	XXX
+/-	Avaliação do mercado acerca dos fatores de deterioração ou do valor dos direcionadores de intangíveis, que não se adéquam às definições de ativos e passivos (por exemplo: o moral dos funcionários)	XXX
+/-	Avaliação do mercado acerca dos planos futuros da entidade, oportunidades e riscos do negócio	XXX
+/-	Outros fatores, incluindo exagero, pessimismo e psicologia do mercado	XXX
	Valor de mercado da empresa	\$XXX

Fonte: adaptado de Utpon Jr., *in* Lev (2003, p. 470).

Tem-se, portanto, que o não aparecimento nas demonstrações contábeis dos ativos intangíveis, quando estes tiverem sido gerados internamente, é resultante das limitações impostas pelos princípios e convenções contábeis (MARTINS, E., 1972), além de dificuldade de mensuração (IUDÍCIBUS, 2004). A contabilidade somente registrará ativos intangíveis adquiridos de terceiros, decorrentes de transações de mercado. E, ainda assim, somente aparecerá nas demonstrações contábeis de quem pagou por ele, e não na empresa na qual tenha sido criado (GUERRA, 2006).

Lev e Zarowin (2003) comentam que investimentos relevantes feitos por empresas, voltados para programas de pesquisa e desenvolvimento ou reestruturações, são considerados como despesas quando incorridos. Mas os benefícios deles advindos aparecerão mais tarde, de modo que não ocorrerá a confrontação entre tais benefícios e os investimentos anteriormente realizados. Assim, concluem os autores, o fundamental processo contábil de confrontação entre receitas e custos será seriamente distorcido.

Oswald e Zarowin (2007) realizaram estudo através de uma amostra de empresas estabelecidas no Reino Unido. Nesse estudo os autores demonstraram os pensamentos de Lev e Zarowin (1999), Healy, Myers e Howe (2002), Hughes e Kao (1991), Vigeland (1981), Lev e Sougiannis (1996) e Chan, Lakonishok e Sougiannis (2001), todos no sentido que a capitalização dos gastos com pesquisa e desenvolvimento implica em melhor qualidade da informação se comparada ao procedimento de tratar tais gastos com despesa. Na conclusão do estudo, Oswald e Zarowin (2007) também afirmaram que os resultados encontrados permitiram afirmar, com base em evidências empíricas, que a capitalização dos gastos com pesquisa e desenvolvimento proporciona ao mercado mais informações relativas às expectativas de ganhos futuros.

Crítico do procedimento de não registro dos ativos intangíveis que não tenham sido adquiridos de terceiros, Martins, E. (1972) manifesta seu pensamento no sentido que tal procedimento implica em perda de informações relevantes nos relatórios contábeis. A importância desta informação não apresentada seria derivada, no pensamento do autor, “da mais fundamental necessidade da pessoa que toma decisões: prospecção do futuro” (MARTINS, E., 1972, p. 67). Nesta mesma linha de idéias, Lev e Zarowin (2003) argumentam que o não registro dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis implica, em parte, na perda de relevância das informações contábeis.

Por fim, Martins, E. (1972) afirma em seu trabalho que diversos autores sugerem que os ativos intangíveis, quando não adquirido de terceiros, sejam registrados nas

demonstrações contábeis, pelo menos na forma de notas explicativas a tais demonstrações. Esse também é o pensamento de Upton Jr. (2003, p. 471), a seguir:

*A importância dos ativos intangíveis é característica distintiva da nova economia. De uma forma geral as demonstrações contábeis atualmente existentes reconhecem somente os ativos quando adquiridos de terceiros. Aqueles que estabelecem os padrões contábeis deveriam desenvolver uma base para reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis gerados internamente.*<sup>82</sup>

## 2.4 Mensuração dos ativos intangíveis

Após o registro inicial, a avaliação posterior dos ativos intangíveis possui, tecnicamente, duas abordagens: se há vida útil conhecida e com bases confiáveis, deve ser utilizada a abordagem da amortização. Não havendo estimativa razoável de vida útil do ativo intangível, deve-se aplicar o *impairment test* (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2007).

A abordagem da amortização pressupõe o conhecimento da vida útil do ativo intangível. Mas tal determinação é difícil, uma vez que cada ativo tende a ser especial, com características próprias, sendo que a experiência passada tende a não ser suficiente para determinação precisa de sua vida útil (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Sobre o *impairment test*, ou teste de recuperabilidade, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) ensinam que é a avaliação periódica para verificar se o valor de um determinado ativo é inferior ou, no máximo, igual ao valor dos benefícios futuros dele esperados, trazidos a valor presente. Os autores acrescentam que, se através do teste de recuperabilidade, identificar-se que o valor do ativo é superior aos benefícios futuros esperados, a diferença encontrada deve ser levada ao resultado daquele exercício.

Hendriksen e Van Breda (1999) concordam que o teste de recuperabilidade é o mais indicado quando não se é possível determinar, com razoável segurança, a vida útil estimada de um ativo. Se não é possível determinar a vida útil, qualquer determinação será arbitrária – assim, uma amortização determinada com base em uma vida útil arbitrada seria tão inadequada quanto o próprio não cômputo de qualquer amortização.

## 2.5 Evidenciação de ativos intangíveis: requerimentos mínimos

A partir das considerações teóricas feitas e juntamente com aquilo que está estabelecido nos instrumentos normativos editados pelos órgãos normatizadores nacionais (CVM, CFC, IBRACON e CPC) e internacionais (FASB e IASB), pode-se inferir que a divulgação das informações relacionadas aos ativos intangíveis detidos por uma entidade poderia contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) apresentação, em separado, dos ativos intangíveis gerados internamente (os quais a entidade detentora tenha incorrido em gastos para sua geração) e daqueles adquiridos de terceiros;
- b) apresentação dos ativos intangíveis de forma segregada, distinguindo os ativos intangíveis de vida útil definida e aqueles de vida útil indefinida;
- c) segregação das informações por classe de ativos intangíveis,
- d) informação das taxas de amortização aplicadas aos intangíveis de vida útil definida;

---

<sup>82</sup> Original: “The importance of intangible assets is the distinguishing feature of the new economy. By and large, existing financial statements recognize those assets only when they are acquired from others. Accounting standard setters should develop a basis for the recognition and measurement of internally generated intangible assets.”

- e) demonstração do método de amortização dos ativos intangíveis de vida útil definida;
- f) demonstração do saldo contábil bruto e da amortização acumulada – no início e no final do exercício ao qual as demonstrações contábeis se referam;
- g) indicação das linhas da demonstração dos resultados do exercício que contém alocação de cotas de amortização dos ativos intangíveis;
- h) indicação das linhas da demonstração dos resultados que contém reversões de perdas por desvalorização dos ativos intangíveis, registradas em períodos anteriores;
- i) demonstração das mutações do saldo dos intangíveis ao longo do exercício contábil,
- j) divulgação dos resultados da aplicação do teste de recuperabilidade sobre os ativos intangíveis que não possuam vida útil definida;
- k) divulgação de informações acerca dos intangíveis que tenham sofrido perda de valor;
- l) divulgação das estimativas acerca dos intangíveis que porventura tenham sofrido alguma alteração, tais como vida útil, método de amortização ou valor residual;
- m) especificamente para os ativos intangíveis classificados como tendo vida útil indefinida, divulgação das razões que levaram a essa classificação;
- n) divulgação do saldo contábil líquido e prazo de amortização remanescente de todos os ativos intangíveis individualmente significativos para a entidade;
- o) apresentação de estimativa acerca da despesa com amortização prevista para os cinco exercícios seguintes;
- p) divulgação do valor contábil e do valor justo de ativos intangíveis que eventualmente tenham sido adquiridos através de subvenções governamentais;
- q) apresentação de informações acerca de quaisquer restrições às quais os ativos intangíveis estejam sujeitos como, por exemplo, restrições à sua titularidade ou seu oferecimento como garantia em outras operações realizadas pela entidade;
- r) informação sobre compromissos assumidos relativos a ativos intangíveis divulgados;
- s) detalhamentos acerca de eventuais operações de reavaliações;
- t) demonstração dos gastos com pesquisa e desenvolvimento, incorridos ao longo do exercício, que foram tratados como despesa alocados no resultado do exercício;
- u) apresentação da descrição dos ativos intangíveis que eventualmente já estejam totalmente amortizados mas que ainda estejam em uso;
- v) descrição dos ativos intangíveis que sejam significativos mas que, em função das restrições estabelecidas pelos normativos aplicáveis ao tratamento contábil dos ativos intangíveis, não tenham sido registrados nas demonstrações contábeis da entidade.

Sobre o último item, embora os normativos citados vedem a contabilização dos ativos intangíveis não adquiridos de terceiros e sem que se tenha incorrido em custos para sua geração, sugerem a divulgação de informações relativas a estes ativos não adquiridos de terceiros. Tal posicionamento está alinhado aos pensamentos de Martins, E. (1972) e Oliveira (1998), os quais afirmam que a divulgação de ativos intangíveis não adquiridos deveria ocorrer, ainda que apenas na forma de notas explicativas.

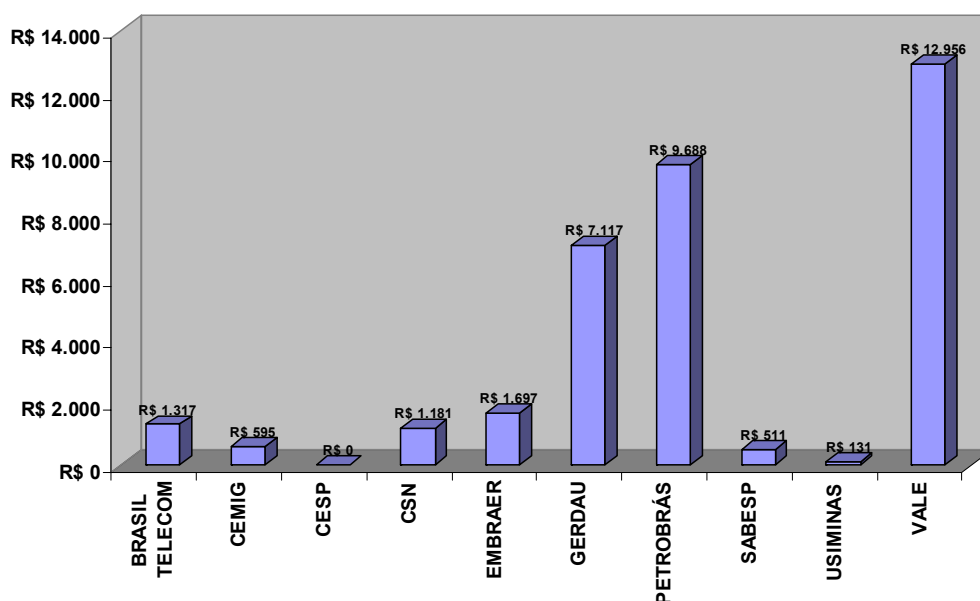
### **3 Apuração e discussão dos resultados**

Para atingir o objetivo proposto, buscou-se identificar os seguintes aspectos, através da análise do conteúdo das demonstrações contábeis das empresas pesquisadas, especificamente acerca dos ativos intangíveis: (a) demonstração da representatividade; (b) identificação da natureza; (c) identificação do critério para registro inicial; (d) identificação do critério adotado para reconhecimento de perda de valor e, por fim, (e) verificação da existência de informações divulgadas através de relatórios extra-contábeis.

#### **3.1 Representatividade dos ativos intangíveis nas empresas pesquisadas**

A representatividade dos ativos intangíveis reportados nas demonstrações contábeis pesquisadas, em termos absolutos, está demonstrada através do gráfico 1:

Gráfico 1 – Representatividade dos ativos intangíveis em termos absolutos (R\$ milhões)



Fonte: elaborado pelos autores, a partir das demonstrações contábeis pesquisadas.

Embora existam restrições ao registro de ativos intangíveis contidas nas normas contábeis adotadas pelas empresas pesquisadas, notadamente a obrigatoriedade de registro com base no custo histórico, vedação de realização de reavaliações e do registro de ativo intangível gerado internamente que não tenham implicado em gastos objetivamente identificáveis por parte da entidade que o gerou, a pesquisa realizada demonstrou que os valores dos ativos intangíveis reconhecidos pelas empresas pesquisadas atingiram cifras que podem ser consideradas representativas. Apesar das posições de destaque da Vale, Petrobrás S.A. e Gerdau S.A., das dez empresas pesquisadas, seis apresentaram ativos intangíveis avaliados em montante que superou a casa de R\$ 1 bilhão. E apenas a CESP, não reportou a existência de ativos intangíveis.

### 3.2 Natureza dos ativos intangíveis reconhecidos pelas empresas pesquisadas

O ativo intangível mais recorrente dentre aqueles evidenciados através das demonstrações contábeis pesquisadas foi o ágio decorrente de aquisição de participações societárias, presente em seis das dez empresas pesquisadas. A natureza dos ativos intangíveis evidenciados através das demonstrações contábeis das empresas pesquisadas, bem como a freqüência de ocorrência, está demonstrada no quadro 3:

Quadro 3 – Natureza dos ativos intangíveis evidenciados nas demonstrações contábeis

Natureza dos ativos intangíveis	Brasil Telecom S.A.	CSN	Embraer S.A.	Gerdau S.A.	Petrobrás S.A.	SABESP S.A.	Usiminas S.A.	Vale
Ágio na aquisição de participações	X	X		X	X		X	X
Licenças e direitos de uso de softwares	X		X					
Licenças regulatórias/concessões públicas	X				X	X		
Marcas e patentes	X							
Gastos com implantação e reorganização	X						X	
Projetos de informática		X						
Projetos de expansão		X						
Gastos pré-operacionais		X						
Pesquisa e desenvolvimento			X					
Fundo de comércio				X				
Certificado redução emissão de carbono				X				
Gastos com projetos e estudos técnicos						X		

Fonte: elaborado pelos autores, com base nas demonstrações contábeis pesquisadas.

Embora constem da amostra pesquisada, CEMIG e CESP não figuram no quadro 3 em função de, no caso da CEMIG, embora reporte deter ativos intangíveis, não existe, em suas demonstrações contábeis, o detalhamento da natureza de tais ativos. Quanto à CESP, não existem ativos intangíveis registrados em suas demonstrações contábeis.

### 3.3 Critério de registro inicial adotado pelas empresas pesquisadas

Todas as empresas pesquisadas que evidenciaram a existência de ativos intangíveis através de suas demonstrações contábeis, evidenciaram também a adoção do custo histórico como método adotado para registro inicial destes ativos. Tal evidenciação se deu de forma direta e objetiva, no caso das empresas Embraer S.A., Gerdau S.A., Petrobrás S.A., Usiminas S.A. e Vale, cujas demonstrações contábeis contém nota explicativa abordando o critério de registro dos ativos intangíveis especificamente.

Quanto à Brasil Telecom S.A., CEMIG, CSN, e SABESP S.A., a constatação quanto ao método de registro deu-se pela interpretação de nota explicativa que, genericamente, aborda os critérios de contabilização adotados pela empresa, na qual é ressaltada a observação da legislação societária brasileira e das normas emanadas da CVM. Uma vez que tais normativos estabelecem a adoção do custo histórico como base de valor para registro inicial dos ativos intangíveis, depreende-se ter sido este o critério utilizado pelas empresas. No caso específico da CESP, em função de não haver a apresentação de ativos intangíveis em suas demonstrações contábeis, naturalmente não há, também, menção a critério de registro inicial de tais ativos.

### 3.4 Critérios adotados para reconhecimento de perda de valor dos ativos intangíveis

Com base nas análises feitas pode-se afirmar que as informações divulgadas através das demonstrações contábeis das empresas pesquisadas, acerca dos critérios adotados para reconhecimento de eventual perda de valor de seus ativos intangíveis, são vagas, não fornecendo informação precisa acerca do critério adotado e/ou resultados de sua adoção.

Quanto à abordagem, exceções feitas à Gerdau S.A., comentada no próximo parágrafo, à CEMIG, que não divulga qualquer informação sobre reconhecimento de eventual perda de valor de seus ativos intangíveis, e à CESP, que não reportam a existência de ativos intangíveis, as demais empresas pesquisadas informam que adotam a abordagem da

amortização para reconhecer a perda de valor dos ativos intangíveis. Tal situação permite inferir que estas empresas acreditam que os ativos intangíveis reconhecidos em suas demonstrações contábeis possuem vida útil definida, embora não tenha sido encontrada tal afirmação de forma explícita nas informações contidas nestas demonstrações.

A Gerdau S.A. constitui exceção por ser a única empresa que afirma deter ativos intangíveis de vida útil indefinida, não os submetendo ao procedimento de amortização, mas sim à avaliação periódica de sua recuperabilidade, ou seja, a aplicação do *impairment test*.

Quanto ao prazo de amortização, naturalmente houve variação entre as estimativas de vida útil feitas pelas diferentes empresas pesquisadas, pois detém ativos intangíveis de diferentes naturezas e aplicados em diferentes contextos. Todavia, existem situações em que a informação prestada não é precisa, tal qual a Brasil Telecom S.A., ao afirmar que o prazo de amortização do ágio não excede ao período de dez anos, ou a CSN, quando informa que o prazo de amortização do ativo diferido não supera dez anos, ou a Petrobrás S.A., a qual informa apenas que o prazo de amortização do ativo diferido considera o período de expectativa de geração de benefícios futuros por parte destes ativos, sem explicitar qual seria esse prazo, ou a SABESP, ao informar que a amortização do ativo intangível se dá de forma proporcional ao prazo de validade do contrato relativo a cada uma das concessões às quais se referem, sendo este prazo de, normalmente, trinta anos, e, por fim, a Usiminas S.A. que, ao abordar prazo de amortização do ativo diferido, informa que este não supera cinco anos.

Os critérios para determinação dos prazos de amortização adotados, ou seja, as estimativas de vida útil dos ativos intangíveis, também são evidenciados de forma vaga, limitando-se à apresentação do critério geral adotado, sem informar, de forma detalhada, sua fundamentação, ou seja, das razões que levaram a empresa a considerá-lo como o critério mais adequado. Ou, em outros casos, através das notas explicativas, é apresentado apenas o prazo resultante da estimativa de vida útil feita pela empresa, sem qualquer detalhamento ou demonstração dos parâmetros que levaram ao estabelecimento dos prazos adotados.

Das nove empresas que reportaram a existência de ativos intangíveis em suas demonstrações contábeis, quatro (Brasil Telecom S.A., Embraer S.A., Petrobrás S.A. e Vale) afirmam que tais ativos estão sujeitos à avaliação quanto à sua recuperabilidade. Em outras quatro (CEMIG, CSN, SABESP e Usiminas S.A.) as demonstrações contábeis não fazem qualquer menção à avaliação dos ativos intangíveis quanto à recuperabilidade. Mesmo no caso das empresas que fizeram menção à avaliação da recuperabilidade, não há qualquer consideração que objetivamente indique que tal avaliação foi realizada em relação aos ativos intangíveis, tampouco quais teriam sido os eventuais resultados da realização desta avaliação. Novamente a exceção fica por conta da Gerdau S.A. que, através das notas explicativas às suas demonstrações contábeis, afirma textualmente que o teste de recuperabilidade foi realizado sobre os saldos relativos a ágios existentes em 31 de dezembro de 2007, não tendo sido identificada qualquer perspectiva de perda, de modo que os saldos apresentados continuam registrados pelo seu valor inicial. De toda forma, quanto à realização do teste de recuperabilidade, as demonstrações contábeis da Gerdau S.A. limitam-se a informar que foi utilizado o método do fluxo de caixa descontado, sem explicitar os parâmetros utilizados ou prestar qualquer outro detalhamento da informação.

### 3.5 Ativos intangíveis que as empresas consideram que detém, mas não os contabilizam

Além da análise do conteúdo das notas explicativas às demonstrações contábeis das empresas pesquisadas, também foi objeto de análise do presente trabalho o relatório da

administração, o qual é parte integrante das demonstrações contábeis e o chamado Relatório Anual (Relatório de Sustentabilidade, no caso específico da Vale), este quando elaborado, visto que o mesmo não faz parte das obrigações legais às quais as empresas pesquisadas estão sujeitas, de modo que, se divulgado, representa uma liberalidade da empresa. Nestes relatórios, a administração da empresa expressa suas percepções acerca da entidade como um todo. Tais relatórios, embora façam remissão aos saldos contábeis, não se limitam a estes. A análise do conteúdo do relatório da administração e do Relatório Anual, especificamente em relação a seis das dez empresas pesquisadas, permitiu identificar menções explícitas por parte destas seis empresas acerca dos ativos intangíveis os quais consideram que detêm. Os ativos intangíveis aos quais os referidos relatórios fizeram menção quanto à sua existência são aqueles demonstrados através do quadro 4, a seguir apresentado:

Quadro 4 – Intangíveis mencionados no relatório da administração e/ou Relatório Anual

Natureza dos ativos intangíveis	Brasil Telecom S.A.	CEMIG	CESP	CSN	Embraer S.A.	Petrobrás S.A.
Marca	X	X		X	X	
Vantagens competitivas internas				X		
Carteira de clientes	X					
Capital intelectual	X					X
Atuação ética	X					
Comunicação interna eficaz	X					
Licenças regulatórias e concessões públicas		X	X	X		
Organizacional						X
Relacionamentos						X
Direito de exploração				X		
Propriedade intelectual / domínio tecnológico		X				X
Corpo de funcionários					X	X
Investimento em pesquisa e desenvolvimento		X		X		
Patentes		X				
Privilégio sobre invenções		X				
Licenças e direitos de uso de softwares		X				
Contratos com terceiros			X			
Direitos autorais		X				

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos relatórios da administração e Relatórios Anuais.

Faz-se necessário ressaltar que o quadro 4 faz referência a apenas seis das dez empresas pesquisadas. Tal condição deve se ao fato que duas empresas dentre as pesquisadas, sendo elas a Gerdau S.A. e a Vale, embora tenham elaborado e divulgado o chamado Relatório Anual, ou Relatório de Sustentabilidade, no caso específico da Vale, tal relatório, bem como o relatório da administração, não fazem qualquer menção direta ou indireta à existência de ativos intangíveis. Em relação às demais duas empresas que também não foram mencionadas no quadro 4, a SABESP e a Usiminas S.A., não foi identificada a divulgação do chamado Relatório Anual, sendo que o relatório da administração não fez qualquer menção à existência de ativos intangíveis.

A confrontação das informações apresentadas nos quadros 3 e 4 gera uma constatação que é, no mínimo, interessante: os ativos intangíveis os quais as empresas apresentadas no quadro 4 declaram que detêm, em sua grande maioria, sequer figuram no quadro 3, onde estão apresentados os ativos intangíveis efetivamente registrados contabilmente por estas mesmas empresas. Assim como o inverso é verdadeiro: os ativos intangíveis que estão registrados contabilmente, na grande maioria dos casos, sequer são

mencionados no chamado Relatório Anual ou no relatório da administração, quando estes abordam a figura dos ativos intangíveis detidos pelas empresas.

Com relação aos ativos intangíveis que as empresas acreditam deter, mencionados nos relatórios extra contábeis, apenas a Petrobrás S.A. fez menção específica ao fato de tais ativos não poderem ser contabilizados, em função das dificuldades de mensuração.

Não é objetivo deste tópico avaliar se os itens demonstrados no quadro 4 constituem ou não ativos intangíveis, mesmo porque apenas a análise das informações contidas nas demonstrações contábeis não é suficiente para embasar, de forma segura, uma conclusão acerca de um item reunir ou não condições necessárias para sua caracterização como ativo intangível. De toda forma restou clara a distância entre as idéias e percepções de valor demonstradas pelas empresas através dos relatórios extra-contábeis e os efetivos registros constantes das demonstrações contábeis.

### 3.6 Nível de evidenciação contábil acerca dos ativos intangíveis

Com base nos requerimentos mínimos para evidenciação dos ativos intangíveis, embasados nos ditames do FASB, do IASB e do CPC, demonstrados neste artigo, as seguintes considerações podem ser feitas acerca das empresas pesquisadas (as considerações a seguir referem-se a todas as empresas pesquisadas, exceto a CESP, cujas demonstrações contábeis não contemplarem a figura dos ativos intangíveis):

- a) Apenas a Gerdau S.A. apresenta, em suas notas explicativas, segregação entre ativos intangíveis com vida útil definida e ativos intangíveis com vida útil indefinida. As demais empresas reportam que todos os ativos intangíveis estão sujeitos à abordagem da amortização. Essa informação, associada às práticas contábeis que tais empresas informam que adotam, permite inferir que todos os ativos intangíveis reportados são considerados pelas empresas pesquisadas como tendo vida útil definida, embora não haja a informação explícita nas demonstrações contábeis;
- b) dentre as empresas pesquisadas, Brasil Telecom S.A., Gerdau S.A., Petrobrás S.A., SABESP, Embraer S.A. e Vale apresentam informações segregadas por classes de ativos intangíveis, sendo que no caso da Vale, tal condição é inerente ao fato da empresa divulgar a existência de ativos intangíveis relativos a uma única classe. CSN e Usiminas S.A. não reportam a existência de ativos intangíveis propriamente ditos, mas apresentam ágio na aquisição de participações societárias e ativo diferido de forma separada, formando assim classes próprias de ativos intangíveis. Por fim, tem-se a CEMIG que, embora reporte deter ativos intangíveis, não os apresenta de forma segregada por classes, mas apenas por segmentos de negócios nos quais atua;
- c) apenas a Embraer S.A. evidencia, em percentuais, a taxa de amortização do ativo intangível e critério próprio de amortização do ativo diferido. As demais empresas, embora não informem o percentual da amortização, informam a vida útil estimada, permitindo a apuração da taxa de amortização, uma vez que foi divulgada a adoção do método linear de amortização. São elas: CSN, Gerdau S.A. e Vale, embora esta última, especificamente em relação ao ativo diferido, não apresente a informação. A Petrobrás S.A., a exemplo da Embraer S.A., adota critério próprio de amortização do ativo diferido que resulta em amortização não linear e divulga o prazo de amortização do ativo diferido. Também verificou-se empresas que não informam a taxa de amortização utilizada, mencionando apenas o prazo de amortização, mas não especificando tal prazo, informando apenas que se limita a certo prazo. Incluem-se nessa situação a Brasil Telecom S.A. e a SABESP. A Usiminas S.A. também figura nesse grupo em relação ao ativo diferido – no que diz respeito ao ágio na aquisição de participação societária, as notas explicativas informam o prazo exato de amortização, permitindo deduzir-se a taxa de amortização. Por fim, a CEMIG não apresenta maiores detalhamentos acerca de seus ativos intangíveis;



- d) as empresas pesquisadas, excetuando-se a CEMIG, apresentam o método de amortização dos ativos diferidos, tendo prevalecido o método linear. Apenas a Embraer S.A. e a Petrobrás S.A. adotam critério diferente, baseado no número de unidades produzidas em relação ao volume total esperado. De toda forma, nenhuma das empresas pesquisadas apresenta informações acerca das razões que motivaram a escolha dos métodos utilizados. Apenas citam que tais métodos são utilizados, sem apresentar as justificativas que levaram a tal escolha;
- e) apenas a Embraer S.A. apresenta saldo contábil bruto e a amortização acumulada, tanto no início quanto no final do exercício ao qual as demonstrações contábeis se referem, embora as demais empresas, apresentem, através das notas explicativas, o saldo contábil bruto e a amortização acumulada no final de exercício e o saldo contábil líquido no início do exercício (apresentado como saldo final do exercício anterior). Desta forma, deixam de apresentar apenas o saldo bruto e amortização acumulada no início do exercício ao qual as demonstrações contábeis se referem;
- f) dentre as empresas pesquisadas, apenas três apresentam algum tipo de demonstração das mutações do saldo dos ativos intangíveis, sendo elas: CSN, Embraer S.A. e Gerdau S.A. A Gerdau S.A. apresenta o saldo anterior, adições e baixas individuais ocorridas ao longo do exercício ao qual as demonstrações contábeis se referem e, por fim o saldo final. CSN e Embraer S.A. apresentam divulgação similar, diferenciando-se pelo fato de não apresentarem as adições e baixas individuais, mas apenas o montante total apurado no exercício ao qual as demonstrações contábeis se referem. Além disso, a CSN, que divulga possuir ativos intangíveis de duas naturezas diferentes, quais sejam, ágio na aquisição de participações societárias e ativo diferido, apresenta tal nível de detalhamento das informações apenas em relação ao ágio. A Embraer S.A. apresenta a citada demonstração das mutações apenas em relação ao ativo diferido;
- g) dentre as empresas pesquisadas, apenas a Embraer S.A., a Gerdau S.A., a Petrobrás S.A. (somente em relação às concessões para exploração de petróleo e gás natural) e a Vale divulgam que os ativos intangíveis estão sujeitos à avaliação periódica quanto a sua recuperabilidade. Entretanto, destas quatro empresas, apenas a Gerdau S.A. explicitou ter efetivamente realizado testes de recuperabilidade acerca de seus ativos intangíveis e informou que os resultados apurados indicaram que não houve alteração nas expectativas relativas à recuperabilidade de tais ativos. As três demais empresas citadas mencionam em suas demonstrações contábeis apenas que os ativos intangíveis estão sujeitos à avaliação quanto à recuperabilidade, não explicitando se tal avaliação foi efetivamente realizada no exercício ao qual as demonstrações contábeis analisadas se referem e, o que seria mais importante, os resultados das avaliações eventualmente realizadas e seus impactos sobre os saldos dos ativos intangíveis contabilizados e sobre o resultado do exercício;
- h) apenas a Brasil Telecom S.A. menciona a existência de compromissos assumidos decorrentes de ativos intangíveis que detém (as licenças regulatórias que adquiriu);
- i) através do relatório da administração e/ou do Relatório Anual, seis empresas, quais sejam, Brasil Telecom S.A., CEMIG, CESP, CSN, Embraer S.A. e Petrobrás S.A., afirmam que detém ativos intangíveis que não figuram entre aqueles evidenciados através das demonstrações contábeis (vide quadro 4), chegando a, em alguns casos, afirmar que tais ativos intangíveis estão entre seus ativos mais importantes. Apenas a Petrobrás S.A. ressalta que as práticas contábeis utilizadas na elaboração de suas demonstrações contábeis não permitem o reconhecimento de tais ativos.

Além dos aspectos comentados acima, com base na teoria acerca da matéria e, também, considerando os aspectos mínimos de divulgação presentes nos normativos editados pelo FASB, IASB e CPC, seria desejável que as demonstrações contábeis apresentassem: (a) segregação entre os ativos intangíveis adquiridos de terceiros e daqueles gerados internamente (com desembolso objetivamente identificável); (b) indicação das linhas da demonstração dos resultados do exercício que contém alocação

de despesas relativas a ativos intangíveis; (c) divulgação acerca de eventual modificação nas estimativas relativas aos ativos intangíveis; (d) divulgação das razões que motivaram a classificação dos ativos intangíveis quanto à sua vida útil – definida ou indefinida; (e) prazo remanescente de amortização dos ativos intangíveis de vida útil definida; (f) estimativa das despesa com amortização prevista para os próximos anos; (g) informações sobre ativos intangíveis eventualmente adquiridos através de subvenções governamentais; (h) informações sobre existência de possíveis restrições aos ativos intangíveis; (i) informações sobre a realização de reavaliações; (j) informações sobre gastos com pesquisas e desenvolvimento eventualmente tratadas como despesas ao longo do ano; (k) detalhamentos acerca de ativos intangíveis que eventualmente já estejam totalmente amortizados. Tais aspectos, embora possam assumir caráter de grande importância na compreensão e identificação das perspectivas futuras decorrentes dos ativos intangíveis, não fazem parte do conjunto de informações presentes nas demonstrações contábeis das empresas objeto do presente estudo.

Com base nas considerações acima, dada a grande incidência de itens que sequer foram abordados nas demonstrações contábeis pesquisadas, ou cuja abordagem não atingiu o nível de detalhamento que pudesse ser tido como satisfatório, é fácil afirmar que o nível de divulgação de informações e evidenciação contábil acerca dos ativos intangíveis é baixo, estando ainda longe de cumprir os requerimentos mínimos estabelecidos pelos órgãos normativos citados. Como consequência dessa condição, pode se afirmar também que, de um modo geral, a forma de divulgação dos ativos intangíveis, considerando as informações quantitativas e qualitativas presentes nas demonstrações contábeis das empresas pesquisadas, não é capaz de permitir uma adequada compreensão acerca da natureza e, principalmente, mensuração em termos de valor do potencial destes ativos, seja em relação à sua importância nos resultados já auferidos pela empresa ou acerca das perspectivas futuras decorrentes dos ativos intangíveis.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

As discussões acerca dos ativos intangíveis são antigas, remontando ao final do século XIX. Embora vários estudos tenham sido feitos, resultando na publicação de inúmeros trabalhos voltados para o entendimento e adequada mensuração dos ativos intangíveis, ainda estamos longe de um consenso teórico sobre a matéria, bem como da identificação de uma metodologia de avaliação capaz de fazer com que as demonstrações contábeis sejam capazes de refletir a real importância que os ativos intangíveis detidos por uma entidade possam assumir no contexto em que esta entidade atue.

Por outro lado, a importância dos ativos intangíveis, seja na consecução das atividades operacionais das empresas ou na avaliação em termos de valor e potencialidades futuras que o mercado faz destas empresas, tem aumentado sobremaneira nas últimas décadas. Pesquisas científicas realizadas nos últimos anos comprovaram essa condição. E as próprias empresas objeto desta pesquisa expressaram a importância dos ativos intangíveis para atingimento do sucesso de seus negócios, embora tal manifestação tenha ocorrido em relatórios extra-contábeis. Não por acaso o reconhecimento contábil dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis é objeto de normatização específica por parte dos órgãos que editam normas contábeis a serem seguidas pelas empresas.

As análises feitas possibilitaram verificar-se que as informações presentes nas demonstrações contábeis das empresas pesquisadas, embora tais empresas tenham sido premiadas exatamente pela excelência em termos de qualidade do nível de divulgação verificado em suas demonstrações contábeis, não são capazes de permitir uma adequada compreensão acerca da natureza e, principalmente, mensuração em termos de valor do potencial dos ativos intangíveis, seja relativamente a sua contribuição para obtenção dos resultados já auferidos ou em relação às perspectivas futuras decorrentes dos ativos intangíveis.

Visando dar continuidade às discussões acerca da evidenciação dos ativos intangíveis, sugere-se que futuras pesquisas sejam realizadas voltadas para novas avaliações quanto ao nível de evidenciação contábil relacionado aos ativos intangíveis, na expectativa que possam ocorrer aprimoramentos em decorrência da convergência das práticas contábeis brasileiras em direção aos padrões internacionais. Também no contexto dos resultados apurados nesse trabalho, a realização de novas pesquisas que objetivem o desenvolvimento de métodos de avaliação dos ativos intangíveis cujos resultados sejam capazes de efetivamente permitir ao usuário da informação contábil a adequada percepção quanto à importância e perspectivas futuras decorrentes dos ativos intangíveis, no contexto da entidade que os detenham, caso obtenham o êxito esperado, poderão contribuir em muito para o aprimoramento do nível de evidenciação contábil.

## REFERÊNCIAS

- ALVES MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Thompson, 1999.
- ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade. **Troféu Transparência 2008**. Disponível em: <<http://www.anefac.com.br>>. Acesso em: 25 set. 2008.
- ARAÚJO, B. F. M. **A evidenciação contábil dos ativos intangíveis – um estudo de multi-casos de empresas brasileiras premiadas pela transparência de suas demonstrações contábeis**. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Estudos Administrativos – FEAD-MG, Belo Horizonte, Minas Gerais, 2009.
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC-04 – Ativos intangíveis**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 16 ago. 2008.
- CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Companhias abertas - demonstrações financeiras padronizadas**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 16 ago. 2008.
- FASB – *Financial Accounting Standards Board*. **SFAS 142 – Goodwill and other intangible assets**. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 16 ago. 2008.
- FERREIRA, A. B. H. **Médio dicionário Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1980.
- GOULART, S.; CARVALHO, C. A. **O pesquisador e o design da pesquisa qualitativa em administração**. In: VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- GU, F.; LEV, B. I. **Markets in intangibles: patent licensing**. *Social Science Research Network*, 2001. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=275948](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=275948)>. Acesso em: 10 dez. 2008.
- GUERRA, A. R. **Goodwill adquirido e suas relações com alguns setores econômicos no Brasil**. In 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/428.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2008.
- HENDRIKSEN, E. S.; Van BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IASB – *International Accounting Standards Board*. **IAS 38 – Intangible assets**. Reino Unido, 2004.
- IBRACON – Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes. **Estrutura conceitual básica da contabilidade**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em: 16 ago. 2008.
- \_\_\_\_\_. **NPC-27: Demonstrações contábeis – apresentação e divulgações**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em: 16 ago. 2008.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- LEÃO, L. C. G. **Accounting for Intangibles: an exploratory study about the Brand's**. In: X International Institute of Costs Congress, 2007, Lyon. Anais do X International Institute of Costs Congress. Lyon : International Institute of Costs, 2007
- LEÃO, L. C. G. **Aspectos conceituais do efeito da amortização de marcas no resultado das organizações**. In: III Congresso de Costos del Mercosur, 2006, Colonia del Sacramento. Anais do III Congresso de Costos del Mercosur, 2006

LEÃO, L. C. G. **A Marca: prelúdio da Contabilidade a valores de saída.** In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Itapema. Anais do IX Congresso Internacional de Custos, 2005

LEÃO, L. C. G. **Contabilidade de marcas: contribuição ao reconhecimento e evidenciação de informações sobre as marcas;** Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, USP, Brasil. *Ano de Obtenção:* 2005.

LEÃO, L. C. G. **Valuation of brands: proposta para mensuração de marcas varejistas e nomes de comércio.** In: VII Congresso Mundial de Custos, 2001, León. Anais do VII Congresso Mundial de Custos, 2001

LEV, B. I. **Intangibles: management, measurement, and reporting.** Washington: *Brookings Institution Press*, 2001. Disponível em: <<http://books.google.com/books>>. Acesso em: 05 ago. 2008.

LEV, B. I.; ZAROWIN, P. **The boundaries of financial reporting and how to extend them.** In: HAND, J. R. M.; LEV, B. *Intangible assets: values, measures, and risks.* New York: *Oxford University Press*, 2003. Disponível em: <<http://books.google.com/books>>. Acesso em: 05 dez. 2008.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade – uma nova abordagem.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, J. C. **Reflexões sobre ativo intangível.** 2005. Disponível em: <<http://www.marion.pro.br>>. Acesso em: 09 ago. 2008.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível.** 1972. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MARTINS, V. A. **Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível.** 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>. Acesso em: 09 set. 2008.

OSWALD, D. R.; ZAROWIN, P. **Capitalization of R&D and the informativeness of stock prices.** *European Accounting Review, Forthcoming*, 2007. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1011238](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1011238)>. Acesso em: 10 dez. 2008.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. **Ativos intangíveis e o desempenho empresarial.** Revista de Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, nº 40, jan. 2006. Disponível em: <[http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/revista\\_fip.asp?edicao=40](http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/revista_fip.asp?edicao=40)>. Acesso em: 15 ago. 2008.

RAPPAPORT A. *apud* HENDRIKSEN, E. S.; Van BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Ativos intangíveis nas normas internacionais – IASB.** In IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Gramado, 2003. Disponível em: <<http://ccontabeis.com.br/conv/t01.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2008.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

UPTON JR., W. S. **Challenges from the new economy for business and financial reporting.** In: HAND, J. R. M.; LEV, B. I. *Intangible assets: values, measures, and risks.* New York: *Oxford University Press*, 2003. Disponível em: <<http://books.google.com/books>>. Acesso em: 05 dez. 2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**AJUSTE MEDIADOR DE LA CALIDAD SOBRE LOS SISTEMAS DE  
MEDICIÓN Y LOS RESULTADOS EMPRESARIALES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**LUZ MARÍA MARÍN VINUESA**  
UNIVERSIDAD DE LA RIOJA (ESPAÑA)

**M. CARMEN RUIZ-OLALLA CORCUERA**  
UNIVERSIDAD DE LA RIOJA (ESPAÑA)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**AJUSTE MEDIADOR DE LA CALIDAD SOBRE LOS SISTEMAS DE MEDICIÓN Y LOS  
RESULTADOS EMPRESARIALES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

### **RESUMEN**

En la actualidad, el control de las estrategias es determinante para que las empresas puedan afrontar el futuro con cierta tranquilidad, de forma que las mediciones toman más importancia y mayor alcance, lo que hace necesaria la ampliación del sistema de medición tradicional con aquellos factores que son clave para lograr el éxito empresarial.

Con este trabajo se pretende profundizar en la utilidad de la Teoría Contingente como marco ideológico racional y dominante, que permite estudiar el papel que juegan los Sistemas de Control de Gestión en el logro de las estrategias. En concreto se valorará la aproximación contingente como marco de estudio de las relaciones entre el uso de indicadores no financieros, las estrategias basadas en la calidad y los resultados empresariales.

**PALABRAS CLAVE:** Sistemas de Medición, calidad, Indicadores no financieros, Teoría Contingente.

## 1. INTRODUCCIÓN

Hasta la primera mitad del siglo XX las empresas se movían en un entorno relativamente estable, poco complejo y poco hostil, lo que aseguraba tanto su supervivencia como su rentabilidad sin necesidad de utilizar sistemas de control muy estructurados. Sin embargo, el incremento de la competencia y el aumento del grado de descentralización han evidenciado la necesidad de mejorar estos sistemas.

El control, ya sea ejercido mediante mecanismos poco formalizados o muy formalizados, es fundamental para asegurar que todas las actividades de una empresa se realizan de la forma deseada, de manera que contribuyan a la consecución de los objetivos globales (Amat, 2000).

Dentro del concepto de control se pueden distinguir dos perspectivas claramente diferenciadas. En primer lugar, una perspectiva limitada de lo que significa el control en la organización, centrada únicamente en aspectos financieros. En segundo lugar, una perspectiva más amplia de control, que no sólo considera los aspectos financieros, sino también, y especialmente, el contexto en el que se realizan las actividades, el comportamiento individual, la cultura organizativa, el entorno, la estrategia, etc.

Desde la perspectiva limitada, el control de gestión consiste en un análisis *a posteriori* y en términos monetarios de la eficacia en la gestión de los diferentes responsables de la empresa, al comparar los resultados obtenidos respecto a los previstos. Por eso lo más habitual en esta perspectiva es la medición del resultado en términos financieros a partir de sistemas de información de carácter contable.

Por el contrario, en la perspectiva más amplia, el sistema de control no puede limitarse a un mero control presupuestario sino que ha de pasar a un estadio superior, donde el control de la estrategia será determinante para que la empresa pueda afrontar el futuro con cierta tranquilidad. En esta nueva situación las mediciones toman más importancia y mayor alcance, no en vano se ha hecho célebre la frase “si no puedes medirlo, no puedes gestionarlo”, lo que hará necesaria la ampliación del sistema de medición con todos los factores que son clave para lograr la estrategia, y por tanto, el éxito empresarial, y no limitarse únicamente al factor financiero.

Bajo este planteamiento, la Contabilidad de Gestión debe facilitar aquella información que permita la formulación de estrategias y la toma de decisiones, así como el control de la actuación de los distintos responsables (Amat 2000, p. 38). Además, la tendencia actual es reconocer la importancia de que este sistema formal de control proporcione, junto con la tradicional información financiera, otra información no financiera que permita controlar variables estratégicas relacionadas con el entorno en el que las organizaciones desarrollan su actividad. Por eso, el enfoque tradicional de control basado en indicadores financieros se ha diversificado incorporando indicadores no financieros, más idóneos para gestionar estrategias orientadas hacia factores como la calidad o el cliente (Abernethy y Lillis, 1995; Perera *et al.*, 1997).

En este sentido, y aunque la Contabilidad de Gestión aporta, principalmente, información para el control de los resultados, otras aproximaciones de estudio desarrolladas sobre la base de la teoría de las organizaciones, la sociología y la psicología también han contribuido a delimitar y ampliar el ámbito de actuación de esta



disciplina. Desde una aproximación Contingente, se ha reconocido la importancia de los sistemas de Contabilidad de Gestión como mecanismo para facilitar la implantación efectiva de la estrategia (Simons, 1995; Shank y Govindarajan, 1993).

El presente trabajo pretende profundizar en la utilidad de la aproximación contingente como marco teórico que permite estudiar las relaciones de los sistemas de control basados en indicadores no financieros con la estrategia empresarial orientada hacia la calidad, y asimismo, con los resultados que derivan de su ajuste. Con este objetivo, el contenido del trabajo se estructura de la siguiente forma: a partir de esta breve introducción, se revisan y sintetizan distintas aproximaciones de estudio de la Contabilidad de Gestión como mecanismo de gestión en las organizaciones. En los dos siguientes apartados, primero se revisa la literatura que defiende la contribución de los indicadores no financieros en la gestión de la calidad, y seguidamente se valora la idoneidad del ajuste contingente en las investigaciones orientadas en esta línea. Finalmente se exponen las conclusiones derivadas del estudio.

## **2. LOS SISTEMAS CONTABLES EN LA GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIONES. ENFOQUES DE INVESTIGACIÓN.**

Aproximadamente a partir de los años ochenta se pone de manifiesto las insuficiencias de la Contabilidad de Gestión utilizada hasta ese momento por las empresas para dar respuesta a los cambios del entorno económico y tecnológico, y también la necesidad de desarrollar una dimensión estratégica de la gestión. La preocupación por el cambio en la Contabilidad de Gestión, tanto en el mundo académico como profesional, tiene su reflejo en la literatura, de tal forma que han sido numerosos los estudios que abordan esta cuestión desde un punto de vista conceptual, o desde la problemática que supone para una organización la implantación de nuevos modelos de coste o mecanismos de información y control.

Con relación a su conceptualización, una parte de la doctrina contable ha orientado sus esfuerzos hacia el estudio de la Contabilidad de Gestión desde una perspectiva amplia (Ripoll, 1996; Lizcano, 1995; Castelló, 1996; Blanco Dopico y Gago, 1993, etc.). Es decir, como un sistema de información capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial. Otros autores, sin embargo, han orientado sus estudios considerando el entorno histórico, social y organizativo en el que emerge esta disciplina (Araujo, 1997; Carrasco y Larrinaga, 1996). Esto último ha ampliado el marco conceptual de la Contabilidad de Gestión, que ha pasado de planteamientos económicos, en los que primaba la maximización del beneficio económico como objetivo principal, a otros planteamientos relacionados con el cambio económico y organizacional.

En detrimento de las teorías Neoclásicas, en la investigación en Contabilidad de Gestión cada vez son más utilizadas otras teorías importadas de la Teoría de la Organización, entre las que destacan la Teoría Clásica y la Teoría de la Contingencia. Además, en la actualidad también se están aplicando otros enfoques centrados en aspectos psicosociales e incluso culturales y antropológicos.

## 2.1. *Perspectiva de Funcionalidad. Teorías Neoclásicas.*

Hasta finales de los ochenta, la contabilidad ha sido analizada desde el punto de vista de su funcionalidad. Bajo el “*pensamiento neoclásico*”, en un primer momento, se pone el énfasis en la identificación y asignación de costes de acuerdo con unos modelos que suponen la racionalidad de los responsables de la toma de decisiones, los cuales disponen de toda la información bajo condiciones de máxima certeza. Con esta información podrán tomar decisiones para llegar a una solución de máximo beneficio.

Desde estos planteamientos, basados en modelos de decisión con información completa y perfecta, se realizaron los primeros estudios de carácter normativo de los que deriva gran parte del material contenido en los actuales libros de texto. La investigación posterior, todavía dentro de este enfoque neoclásico, empezó a mostrar un creciente interés por las teorías (económicas) más positivas.

Por su importancia destacan la Teoría de la Agencia y la Teoría de los Costes de Transacción, derivadas, ambas, de la Teoría Contractual planteada por Coase (1937). Dichas teorías permiten analizar, desde un punto de vista económico, el impacto que los cambios realizados en los sistemas de información contable tendrían sobre la organización, y sobre el mercado, al disminuir los costes de las transacciones internas y externas, así como, los costes relacionados con el contrato de agencia.

Asimismo, la aplicación de la teoría de la decisión estadística permitió a los investigadores reconocer la incertidumbre de los resultados de la decisión, por lo que los aspectos relacionados con la información sobre los costes y los valores empezaron a cobrar importancia. Con posterioridad, los investigadores de la teoría de la agencia dieron un paso más y separaron a la persona responsable de tomar decisiones del propietario. El cambio en los sistemas de información contable pasó a estudiarse a través de modelos que incorporan la incertidumbre en las decisiones de los agentes internos, el coste de la información y los aspectos de comportamiento (Scapens 1985).

Mientras que las teorías normativas fueron utilizadas para prescribir (lo que debería suceder), las teorías positivas, basadas en datos empíricos, ofrecieron a los estudiosos la posibilidad de explicar y predecir lo que sucede y lo que sucederá, evitando los juicios de valor y la especulación teórica de los modelos normativos. Sin embargo, la idoneidad de los modelos utilizados para estudiar la complejidad de las prácticas empresariales ha sido muy cuestionada. Sus limitaciones para el estudio de la Contabilidad de Gestión han sido ampliamente reconocidas, y consecuentemente, estos modelos cada vez son menos utilizados en la investigación contable.

Las críticas a los supuestos de la economía neoclásica estimularon a una serie de investigadores a desarrollar enfoques alternativos. La obra pionera de Argyris (1952) fue la que dio lugar a un interés por la Contabilidad de Gestión, que pasó a preocuparse cada vez más por el impacto de los presupuestos en el trabajo individual y la actividad de la empresa. A partir de ahí, comenzó a considerarse el factor humano en los estudios

contables<sup>83</sup>. Durante la década de los setenta otros investigadores comenzaron a considerar las dimensiones organizativas de la Contabilidad de Gestión con ayuda de la teoría de la organización como guía de sus estudios.

## 2.2. *Perspectiva Mecanicista y Formal. Aproximaciones importadas desde la Teoría de la Organización*

Frente al planteamiento universalista del enfoque de funcionalidad<sup>84</sup>, Hopwood (1978) pone de manifiesto la necesidad de desarrollar una aproximación de naturaleza organizativa y social a la teoría y a la investigación en Contabilidad de Gestión. En particular, desde la Teoría de la Organización, surgen como nuevas corrientes la teoría clásica o tradicional y la teoría de la contingencia. Ambas tienen en común una visión muy mecanicista y formal de los sistemas de control.

La teoría clásica proporciona una visión racional de la organización, considerando a ésta como una herramienta para solucionar los problemas colectivos de orden social y de dirección. Sobre su base se distingue una corriente de estudios que, basados en la filosofía de Taylor (1911), pretenden analizar los modelos de tiempo y los métodos de trabajo que permitan mejorar la motivación de los trabajadores para conseguir un buen ritmo de trabajo. Otra segunda corriente, cuyo referente principal es Fayol (1949), se preocupa por la división departamental del trabajo y la coordinación entre departamentos como vía de avance a la consecución de mejores resultados.

Desde dicha teoría, Anthony y Vancil (1972) tratan de estudiar el diseño de la estructura de control por centros de responsabilidad y lo que ello implica. En su estudio, el control requiere la definición de indicadores ligados a las variables clave y a las responsabilidades de cada unidad. En función de ellos y a través de la definición de objetivos, del diseño del sistema contable, del proceso de planificación y presupuestación, y el posterior análisis de las desviaciones se asegura que cada responsable se oriente hacia los objetivos globales de la empresa. Su aportación introduce una perspectiva amplia del control al tratar de relacionarlo con la estrategia de la empresa. Sin embargo, se le ha criticado su limitación al diseño de los aspectos formales del control, sin considerar otro contexto organizativo en el que éste se desarrolla. En general, la teoría clásica ha sido objeto de numerosas críticas, principalmente, por la escasez de estudios empíricos donde apoyarse (Hopper *et al.* 1987).

Con relación a la Teoría Estructural de la Contingencia, su enunciado principal es que no existe una única forma de gestionar y configurar las organizaciones que sea la mejor, ya que depende del entorno en el que se desenvuelvan las empresas. Todo

---

<sup>83</sup> Aunque un primer interés en la literatura fue estudiar el efecto que tenían los presupuestos sobre las personas, a finales de los años 60 ya emerge la preocupación por dar respuesta a los efectos que las personas tenían sobre los presupuestos. Así, Schiff y Lewin (1970) dieron la vuelta a la posición original de Argyris y examinaron "el impacto de las personas sobre los presupuestos" y Hofstede (1968) estudió *The Game of Budgetary Control* (El juego del control presupuestario).

<sup>84</sup> A pesar de la ampliación del enfoque de la investigación, el estudio de la Contabilidad de Gestión desde la perspectiva de funcionalidad, ha continuado en épocas recientes. De hecho actualmente hay una sección de la *American Accounting Association* dedicada a "Contabilidad, Comportamiento y Empresas".

cambio en la organización actuará sobre los sistemas de Contabilidad de Gestión (Dent, 1990), del mismo modo que las modificaciones en los sistemas contables pueden afectar a otros cambios en la organización (Hopwood, 1990). Los principales referentes de investigación son Burns y Stalker (1961), Woodward (1965), y Lawrence y Lorsch (1967). En general, esta corriente ha intentado reconocer las relaciones de las variables ambientales y de diseño organizativo, con las variables contables; estudiando como influyen en el diseño de la Contabilidad de Gestión. Su fundamento principal es que la estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos (Pfeffer, 1987).

El concepto más importante que introduce esta aproximación es el de acoplamiento (*fit*) entre variables estructurales y ambientales/tecnológicas. Este ajuste, entendido como la congruencia o alineamiento de distintos componentes, y su impacto en el rendimiento (Hartmann y Moers, 1999), se ha convertido en un concepto clave en la investigación de Contabilidad de Gestión basada en la teoría contingente. Así, el análisis de la eficacia de un sistema de control puede plantearse desde el estudio de su relación (ajuste) con la organización y, especialmente, con las variables contingentes que influyen sobre aquel.

El enfoque contingente amplió la base de la investigación contable sin representar un cambio de metodología importante. Los estudios que siguen este enfoque (Amat *et al.*, 1994; Gimeno y López, 1999) siguen aplicando, bien el método del caso, o bien métodos principalmente de carácter estadístico a un grupo de empresas durante un periodo determinado de tiempo, para establecer qué factores influyen sobre la estructura del sistema de información contable. Siguiendo a Amat (2000, p. 107), las principales limitaciones reconocidas a la investigación contingente se basan en la escasa claridad con la que han sido explicadas las relaciones entre las variables, y la insuficiente contrastación empírica con la que ha contado.

### 2.3. *Perspectiva Psicosocial y Cultural*

Desde la perspectiva psicosocial y cultural se empieza a reconocer que no sólo los aspectos técnicos influyen en el diseño de los sistemas de control, también los aspectos personales y motivacionales tienen su influencia (Caplan, 1971). Así, frente al análisis global de los sistemas de control contable, que implica que los mismos factores ambientales/tecnológicos tienen el mismo efecto sobre todas las empresas, hay críticas que apuntan hacia la necesidad de abordar estudios de casos particulares de empresas. En esta línea se sitúa la corriente Interpretativa que busca comprender y explicar cómo se produce un orden social mediante el comportamiento y las relaciones entre las personas (Scapens, 1994).

Dentro de esta corriente, Escobar y Lobo (2002, p. 261) destacan tres principales enfoques:

1. *Behavioral Accounting*, centrado en el estudio de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los sistemas de información contable.
2. *Human Information Processing (HIP)*, considera la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información.

3. *Teoría Institucional*, destaca la acción de las personas que hace que la información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes, en función de intereses individuales, grupales y organizativos.

Las principales investigaciones contables realizadas desde estos enfoques se han centrado, fundamentalmente, en:

- desde el enfoque *Behavioral Accounting*, en el análisis de los efectos del comportamiento de los trabajadores en el diseño de los sistemas de control (Argyris, 1952; Lawler y Grant-Rode, 1976), así como en la influencia del estilo de la dirección sobre el comportamiento de las personas y sobre el diseño de los sistemas de control (Hopwood, 1972). El peso de este enfoque en los estudios contables cada vez es menor.
- desde el enfoque *HIP*, en el estudio de aspectos relacionados con el diseño de los sistemas contables. Algunas de las aportaciones más significativas han sido las realizadas por Prakash y Rappaport (1977) y Ezzamel y Hart (1987).
- desde la Teoría Institucional, se considera que el funcionamiento de la Contabilidad de Gestión no es neutro, sino que la acción (comportamiento) de las personas mediante su trabajo en la organización hace que la información esté influenciada por los intereses de los individuos, de los grupos y de la propia organización (Miller, 1994). Las investigaciones contables han utilizado distintas perspectivas institucionales; desde enfoques como el *Institucionalismo Sociológico*, desde el que se analiza cómo diseñar un sistema de control eficiente teniendo en cuenta la cultura de la organización (Carmona *et al.*, 1998) y de sus miembros (Collins, 1982; Fisher, 1995), e incluso la influencia de relaciones institucionales políticas, económica y/o sociales, tales como la legitimización de la empresa (Amat *et al.*, 1994; Araujo, 2003), hasta enfoques más económicos. Así, se ha utilizado el *Institucionalismo Económico*, desde los antiguos postulados en los que se estudia cómo la Contabilidad de Gestión contribuye a establecer reglas y rutinas en la organización (Burns y Scapens, 2000; Johansson y Baldvinsdottir, 2003), e incluso considerando dimensiones políticas, sociales y culturales (Bhimani y Pigott, 1992) para explicar la compleja realidad empresarial, hasta los nuevos postulados, desde los que se estudia el cambio contable considerando otros factores económicos como la salud empresarial y la competitividad (Davila, 2005; Facin *et al.*, 2007).

La perspectiva de investigación basada en aspectos psicosociales y culturales supone un cambio de metodología importante, pasándose del empleo casi exclusivo de métodos cuantitativos predominantes en las investigaciones basadas en las Teorías de la Organización, a una creciente utilización de las técnicas cualitativas.

#### 2.4. *Perspectiva Crítica*

La perspectiva crítica es una de las más recientes aproximaciones de estudio de la Contabilidad de Gestión. Este enfoque coincide con el enfoque interpretativo, al considerar la importancia de las personas para conseguir el éxito de la gestión empresarial. Sin embargo, mientras éste último se centra en analizar las dinámicas de cambio y los aspectos sociopolíticos relacionados con ellas de una manera general, el enfoque crítico se centra en los aspectos más relacionados con el poder, el conflicto, la alineación y la injusticia (Larrinaga, 1999). En este sentido, los teóricos críticos exploran y amplifican las condiciones de la vida social.

En el contexto de la Contabilidad de Gestión, estas asunciones permiten analizar su papel dentro del sistema de información contable más global, y analizar el papel de sus responsables en las dinámicas internas a la organización. Basados en ellas aparecen una serie de trabajos que, desde perspectivas marxistas (Hopper *et al.* 1987) o desde otros enfoques post-modernistas (Ezzamel, 1987) tratan de explicar la importancia de la Contabilidad de Gestión para influir sobre los trabajadores o para estudiar las relaciones de poder-conocimiento dentro de las organizaciones.

Siguiendo a Escobar y Lobo (2002, p. 266), la contribución de la perspectiva crítica al cuerpo de nuestra disciplina ha sido modesta, sin existir, ni siquiera, un consenso mínimo entre los académicos de esta corriente sobre su futuro dentro de la investigación en Contabilidad de Gestión.

### **3. EL DESARROLLO DE INDICADORES NO FINANCIEROS PARA GESTIONAR ESTRATEGIAS BASADAS EN LA CALIDAD**

Diversos autores han reconocido la importancia de que los sistemas contables de gestión incorporen, junto a las tradicionales medidas financieras, indicadores no financieros de medición (Kaplan y Norton, 1996; Abernethy y Lillis, 1995). Si bien es cierto que en los últimos años el uso de los indicadores no financieros en las empresas ha aumentado notablemente (Govindarajan y Gupta, 1985; Ittner y Larcker, 1998), algunas razones que pueden explicar su mayor uso son la percepción de los directivos sobre las limitaciones de las tradicionales medidas, la presión competitiva, y la adopción de nuevas filosofías orientadas hacia la gestión de la calidad (Fisher, 1995; Brancato, 1995).

Una de las críticas más importantes realizada a los tradicionales sistemas contables basados sólo en indicadores financieros es que no proporcionan medidas de algunas variables que hoy día se consideran claves para la toma de decisiones estratégicas (Kaplan, 1984; Howell y Soucy, 1987; Castelló y Lizcano, 1994). En el mismo sentido, Maskell (1989) y Dent (1990) critican su excesivo énfasis en el corto plazo y su escasa integración con las metas estratégicas de la empresa. La utilización de indicadores de medición no financieros que complementen, para ciertas situaciones concretas, la batería de medidas utilizadas tradicionalmente, puede contribuir a la creación de valor empresarial a largo plazo (Kaplan, 1984).

Por otra parte, la gestión de estrategias orientadas hacia la calidad, tales como la TQM (*Total quality Management*), requiere una gran integración de datos e información, recogida tanto interna como externamente (Matta *et al.*, 1998), pero no sólo eso, su implantación también exige a las empresas utilizar nuevos soportes documentales e instrumentos de medición y control que favorezcan la toma de decisiones estratégicas. En este sentido, su principal influencia sobre los sistemas de Contabilidad de Gestión deriva no sólo del cambio en los sistemas de costes (Lord, 2001), sino también del uso de indicadores no financieros, cuantitativos y cualitativos (Vaivio, 1999), que permitan la medición y el control de las variables estratégicas claves del éxito de su implantación.

De esta forma, la gestión adecuada de la calidad implica efectuar una correcta medición de la misma. Todo aquello que no se mide no es susceptible de ser gestionado

y por tanto de ser mejorado (Larrea, 1991). Por ello, entre las principales razones que han logrado concienciar a las empresas de la necesidad de utilizar adecuadas herramientas de medición para gestionar las estrategias basadas en la calidad, destacan las siguientes:

- La medición es una tarea necesaria para saber si las estrategias funcionan o no (Lingle y Schiemann, 1996). En este sentido, la estrategia, las acciones y la medición deberían estar unidas, ya que las medidas de una organización deberían formar un sistema que marque los avances en la ejecución de las estrategias en términos de las acciones tomadas (Nanni *et al.*, 1992).
- La identificación y medición de variables clave, vinculadas a la estrategia de la organización, es determinante para diseñar un sistema de información adecuado que contribuya a la toma de decisiones y al control por parte de la gerencia (Clarke, 1995). Por ello, el énfasis en la calidad está obligando a sustituir la forma en que el *controller* debe medir y controlar la organización. En este sentido, Gimeno y López (1999) también abogan por la obligación del *controller* de conocer y controlar las variables claves del éxito empresarial, desde su responsabilidad de distribuir y comunicar información relevante a la dirección.
- Los sistemas de medición capacitan a las organizaciones para el establecimiento de objetivos de calidad, ya que las medidas definen los niveles de desempeño y señalan las metas para la mejora de la calidad (Wruck y Jensen, 1994).

Así, el sistema de medición de los resultados puede ayudar a la dirección, tanto en la formulación de la estrategia como en el posterior seguimiento y control de su ejecución. Para ello, Bernillón y Cerutti (1989) proponen que la medición de la calidad se haga a partir de los siguientes principios: (1) que los indicadores elegidos estén vinculados con la estrategia diseñada (2) que estén centrados en todo lo que guarda conexión con los clientes (3) que estén relacionados con el sistema de reconocimiento de méritos y (4) que permitan obtener las variaciones entre los logros previstos y los efectivamente conseguidos. En este sentido la correcta implantación de estrategias orientadas hacia la calidad requiere la utilización de sistemas de medición capaces de cubrir tres importantes aspectos: que estén orientados a la explotación, que permitan identificar la aportación de cada actividad al rendimiento general de la organización y que faciliten una medición orientada desde el punto de vista del cliente (Hopper y Jensen, 1998).

Ahora bien, si por una parte la literatura contable reconoce el apoyo que los indicadores no financieros pueden proporcionar para implantar estrategias basadas en la calidad, por otra parte, y asumiendo que una correcta implantación de la estrategia es indispensable para la obtención de los resultados derivados de la misma, la literatura también reconoce la contribución de dichos indicadores a la mejora de los resultados de la empresa. Algunos autores defienden que los resultados no deseados que obtienen algunas empresas con la implantación de estrategias de calidad pueden ser debidos a que éstas no utilizan adecuados indicadores de los resultados. Los indicadores no financieros son buenos indicadores de los esfuerzos de gestión que pueden mejorar a largo plazo los resultados financieros (Kaplan y Norton, 1996), por esta razón, deberían

utilizarse junto con las medidas financieras para apoyar los resultados de la gestión de la calidad (Hoque, 2003, p. 558).

Teniendo en cuenta estos planteamientos, la utilización de indicadores no financieros, junto a los tradicionales indicadores, podría contribuir favorablemente al logro eficiente de la gestión de la calidad, mejorando los resultados empresariales por distintas razones:

- completan la información a utilizar para evaluar la marcha de todos los aspectos relacionados con la calidad en la empresa (Fuentes, 1996), y en este sentido, ayudan a entender y a gestionar el cambio de cultura que supone la implantación de estrategias orientadas hacia la gestión de la calidad total.
- permiten medir, y consecuentemente gestionar, los factores clave del éxito empresarial, contribuyendo así a controlar y dirigir la empresa hacia un camino adecuado de mejora continua en el tiempo (Johnson, 1992).
- reflejan los beneficios derivados de las actividades de la mejora de la calidad (Albright y Roth, 1993), permitiendo analizarlos y orientarlos a mejorar la competitividad de la empresa a través de la filosofía de la calidad (Kaplan, 1984).

#### **4. EL AJUSTE CONTINGENTE SOBRE EL RESULTADO DE LOS INDICADORES NO FINANCIEROS Y LA ESTRATEGIA BASADA EN LA CALIDAD**

La perspectiva contingente ha sido el marco teórico dominante de las investigaciones contables dirigidas a estudiar el papel que juegan los sistemas de Contabilidad y Control de Gestión en la gestión de la estrategia empresarial (Gerdin y Greve, 2004). Su argumento central es que todos los componentes de una organización deberán ajustarse bien entre sí, evitando fricciones que conduzcan a resultados no deseados. En este sentido, el ajuste de un sistema de control con la organización y con las variables contingentes que influyen sobre él, será determinante para garantizar su eficacia.

Los estudios contables que consideran la estrategia como la variable contingente central (Simons, 1995; Langfield, 1997), sugieren que distintos planes y estrategias de la organización provocarán distintas configuraciones en los sistemas de control. En este sentido, los esfuerzos de investigación se dirigen hacia el análisis de las relaciones más apropiadas entre la estrategia y los sistemas de control de gestión, para ayudar en el desarrollo de las estrategias<sup>85</sup>, y hacia el estudio de los sistemas de control a partir de los cuales se puede gestionar el logro de las estrategias<sup>86</sup>. En esta última línea, los sistemas de medición del rendimiento juegan un papel fundamental en el desarrollo de los planes estratégicos (Ittner y Larcker, 1998), porque si estos sistemas se desarrollan dentro de las líneas estratégicas de la empresa y se vinculan con sus objetivos, pueden apoyar a la correcta implantación de la estrategia y al logro de sus resultados (Chenhall, 2005, p. 397).

---

<sup>85</sup> Para una revisión de trabajos realizados en esta línea ver Mintzberg (1994).

<sup>86</sup> Ver Goold y Campbell (1987).

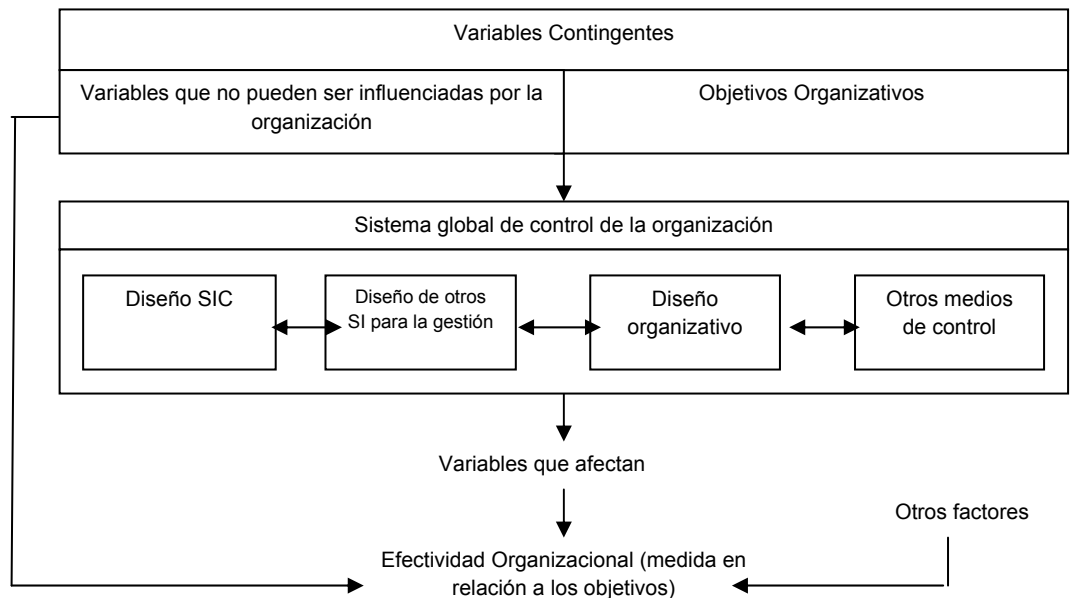


A pesar de las distintas tipologías estratégicas que han sido consideradas en la literatura contable de gestión (Alvarez-Dardet, 1994, p. 889), ésta ha mostrado un especial interés por el estudio de las estrategias diferenciadoras o prospectivas<sup>87</sup>, tales como la estrategia orientada hacia la flexibilidad y la descentralización (Abernethy y Lillis, 1995), o hacia la flexibilidad (Naranjo-Gil, 2006), la orientada hacia la innovación (Hoque, 2004), la orientada hacia la calidad (Daniel y Reitsperger, 1991; Ittner y Larcker, 1997), la orientada hacia el cliente (Perera *et al.* 1997) y la orientada hacia filosofías tales como JIT o TQM (Chenhall, 1997; Sim y Killough, 1998; Abdel-Maksoud *et al.* 2005).

En general, el logro de las estrategias diferenciadoras exige el uso de unos sistemas de control de los resultados muy flexibles. Siguiendo a Hoque (2004, p. 488), en las empresas que formulan éste tipo de estrategias, el uso de indicadores financieros puede contribuir a que los directivos presten menor atención a los factores críticos del éxito, tales como la calidad, la fiabilidad, el servicio, la innovación, la atención de las necesidades del cliente, o el tiempo; la implantación de estas estrategias debería acompañarse con un mayor uso de indicadores no financieros.

En este sentido, desde el marco contingente de estudio de los sistemas contables de gestión (figura 1), algunas investigaciones<sup>88</sup> consideran el ajuste entre las estrategias diferenciadoras o prospectivas y el uso de los indicadores no financieros de medición, como una condición necesaria para que el rendimiento de la organización mejore.

**Figura 1: Marco Contingente para el estudio de los sistemas Contables de Gestión**



Fuente: Escobar y Lobo (2002, p. 259) citando a Otley (1980)

<sup>87</sup> Las estrategias diferenciadoras o prospectivas suelen centrarse en distintos aspectos para conseguir una diferenciación y ganar una ventaja competitiva (Naranjo-Gil, 2006, p. 161).

<sup>88</sup> En esta línea de estudio destacan Perera *et al.* (1997); Chenhall (1997); Hoque (2004); Naranjo-Gil (2006); Sim y Killough (1998).

Teniendo en cuenta que el ajuste en las organizaciones ha sido estudiado desde distintas aproximaciones teóricas<sup>89</sup>, la aproximación contingente, a diferencia de la congruente, es la que considera el rendimiento de la organización en el ajuste; en este sentido, el ajuste es entendido como el impacto positivo sobre el rendimiento que es debido a ciertas combinaciones del contexto y de la estructura (Gerdin y Greve, 2004, p. 307). Desde la aproximación contingente, el ajuste de Interacción y el ajuste de Sistema han adquirido gran importancia en los estudios de Contabilidad de Gestión, siendo mucho más utilizado el ajuste de Interacción. Mientras este ajuste se refiere a la relación condicional entre dos o más variables y el efecto en otra variable dependiente, el ajuste de Sistema amplía el número de variables en la relación<sup>90</sup>.

Asimismo, para operativizar el ajuste de Interacción, los acercamientos más utilizados en la investigación contable han sido el acercamiento de moderación y el acercamiento de mediación (Gerdin y Greve, 2004, p. 309), en este sentido:

- Los estudios que han utilizado el acercamiento de moderación (Perera *et al.* 1997; Chenhall, 1997) asumen que el impacto de una variable independiente sobre la variable dependiente es contingente sobre el nivel de una tercera variable, denominada “moderadora”.
- Por otra parte, el acercamiento de mediación permite que algunas variables que son causa de la variable dependiente, deben ser, a su vez, variables dependientes en otra relación. Es decir el efecto de la variable independiente sobre la dependiente se produce completa o parcialmente a través de una variable “mediadora”. En esta línea destacan los estudios de Baines y Langfield-Smith (2003) y Hoque (2004).

Ambas modelizaciones de ajuste son muy válidas, sin embargo el sistema contable de gestión no puede jugar simultáneamente un papel moderador y mediador. Cuando la estrategia elegida influye sobre el diseño del sistema contable de gestión sería conveniente aplicar un modelo de mediación (Gerdin y Greve, 2004, p. 310).

Desde la aproximación contingente de la investigación contable se ha reconocido empíricamente la relación positiva que existe entre el uso de indicadores no financieros y la gestión de estrategias diferenciadoras, esto es, orientadas hacia la calidad, la TQM, etc. (Daniel y Reitsperger, 1991; Ittner y Larcker, 1997; Chenhall, 1997). Sin embargo, se ha llegado a conclusiones contradictorias en los estudios que analizan relaciones entre el empleo de este tipo de indicadores, las estrategias orientadas en este sentido y los resultados financieros. Mientras Ittner y Larcker (1997) no encontraron evidencia de esta relación; los estudios de Chenhall (1997) y Sim y Killough (1998) sí evidencian que un mayor uso de los citados indicadores en la gestión de estrategias orientadas hacia la TQM está relacionado con la mejora del resultado financiero.

---

<sup>89</sup> Drazin y Van de Ven (1985) desarrollaron tres tipos de ajuste, desde dos aproximaciones teóricas: la aproximación congruente (ajuste de Selección) y la aproximación Contingente (ajuste de Interacción y ajuste de Sistema).

<sup>90</sup> Gerdin y Greve (2004) agruparon estos tipos de ajuste en un marco estructurado bajo la aproximación Cartesiana (ajuste de Interacción) y la aproximación Configuracional (ajuste de Sistema). Mientras la aproximación Configuracional mantiene que hay unos pocos estados de ajuste, debiendo saltar las organizaciones de uno a otro, la Cartesiana defiende que el ajuste es un continuo que permite pequeños movimientos desde un estado de ajuste a otro.

Teniendo en cuenta que esta disparidad de resultados presentados en los estudios puede ser debida a las diferentes formas utilizadas en los mismos para hacer operativo el ajuste entre la estrategia y el sistema de medición contable (Gerdin y Greve, 2004), y que además, la relación positiva entre la gestión de estrategias orientadas hacia la calidad y el uso de indicadores no financieros ha sido ampliamente reconocida, tanto desde un punto de vista teórico como empírico, nosotros abogamos por el papel de mediación que desempeñan los indicadores no financieros en la relación entre la gestión de la calidad y la obtención de los resultados empresariales deseados, ya que entendemos que aquellas empresas que obtienen mejores resultados derivados de la gestión de la calidad, son las que también confían en mayor medida en los citados indicadores.

## **5. CONCLUSIONES**

Tras revisar las distintas aproximaciones de estudio de la Contabilidad de Gestión como mecanismo de gestión en las organizaciones, y valorar su contribución al análisis de las relaciones entre los sistemas contables de gestión y la estrategia empresarial, el presente estudio concluye con la idoneidad de la aproximación contingente como marco de estudio de las relaciones entre el uso de los indicadores no financieros, las estrategias basadas en la calidad y los resultados empresariales.

Teniendo en cuenta las distintas formas que han sido utilizadas en las investigaciones para hacer operativo el ajuste entre la estrategia y el sistema de medición contable, avanzamos en la propuesta de estudio de los indicadores no financieros.

Asimismo, se profundiza sobre el tipo de ajuste que puede resultar más idóneo según la naturaleza de las relaciones que se desean analizar (moderador o mediador), abogando por el papel de mediación que desempeñan los indicadores no financieros en la relación entre la calidad y la mejora de las actividades que pueden contribuir a la obtención de los resultados financieros deseados, ya que se entiende que son aquellas empresas con mejores resultados en entornos de calidad las que también confían en mayor medida en los citados indicadores.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- ABDEL-MAKSOU, A.; DUGDALE, D. y LUTHER, R. (2005): "Non-financial performance measurement in manufacturing companies", *The British Accounting Review*, 37, pp. 261-297.
- ABERNETHY, M.A. y LILLIS, A.M. (1995): "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting Organizations and Society*, No. 20, pp. 241-258.
- ALBRIGHT, T L. y ROTH, H. P. (1993): "Controlling Quality on a Multidimensional Level", *Cost Management*, Spring, pp. 29-38.
- ALVAREZ-DARDET, C. (1994): "Estrategias genéricas y sistemas de Contabilidad de Gestión", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIII, No. 81, pp. 887-907.
- AMAT, J.M. (2000): *El Control de Gestión: Una perspectiva de dirección*, Ediciones Gestión, Barcelona (4ª edición).
- AMAT, J.M.; CARMONA, S. y ROBERTS, H. (1994): "Context and change in MAS: a Spanish case study", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 2, pp. 107-122.
- ANTHONY, R.N. y VANCIL, R. (1972): *Management Control Systems*. Richard D. Irwin, Homewood. Illinois.
- ARAUJO, P. (1997): "Cambio Contable y Presión Institucional: Estudio de un Caso", *Comunicación presentada al IV Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka*, Universidad Carlos III, Madrid.
- \_\_\_\_\_(2003): "Nuevo Institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de la Contabilidad de Gestión: teorías y métodos de investigación", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 32, No. 118, pp. 693-724.
- ARGYRIS, C. (1952): *The Impact of Budgets on People*, New York: The Controllership Foundation.
- BAINES, A. y LANGFIELD-SMITH, K. (2003): "Antecedents to management accounting change: A structural equation approach", *Accounting Organizations and Society*, No. 28, pp. 675-698.
- BERNILLON, A. y CERUTTI, O. (1989): *Implantar y gestionar la Calidad Total*. Ed. Gestión 2000. Barcelona.
- BHIMANI, A. y PIGOTT, D. (1992): "Implementing ABC: A case study of organizational and behavioural consequences", *Management Accounting Research*, Vol. 3, pp. 119-132.
- BLANCO DOPICO, M.I. y GAGO, S. (1993): *Las líneas de investigación en Contabilidad de Gestión*, en Sáez, A.E., pp. 67-110.
- BRANCATO, C.K. (1995): *New performance measures, a research report*. Report Number 1118-95-RR. New York, NY: The Conference Board.
- BURNS, J. Y SCAPENS, R.W. (2000): "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 3-25.
- BURNS, T. y STALKER, G.M. (1961): *The Management of Innovation*. London: Tavistock.
- CAPLAN, (1971): *Management Accounting and behavioral Science*. (Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, Inc).
- CARRASCO, F. y LARRINAGA, C. (1996): *El Poder Constitutivo de la Contabilidad: Consideraciones sobre la Cuestión Ambiental*. ICAC, pp. 65-83.
- CASTELLÓ, E. (1996): *Los Sistemas de Control de Gestión en el Actual Entorno Empresarial*, en ICAC, pp. 85-112.

- CASTELLÓ, E. y LIZCANO, J. (1994): "Una aproximación genérica sobre los sistemas basados en las actividades en relación con los sistemas basado en el volumen". Incluido en *Lizcano, J. (coord.)*, pp. 351-379.
- CHENHALL, R.H. (1997): "Reliance on manufacturing performance measures, Total Quality Management and Organizational performance", *Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 187-206.
- \_\_\_(2005): "Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 395-422.
- CLARKE, P. (1995): "Non-Financial Measures of Performance in Management", *Accountancy Ireland*, Vol. 27, No. 2, pp. 2.
- COASE, R. H. (1937): "The nature of the Firm", *Economica*, pp. 387-405.
- COLLINS, F. (1982): "Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 7, No. 2, pp. 107-121.
- DANIEL, S.J. y REITSPERGER, W.D. (1991): "Linking quality Strategy with Management Control Systems: Empirical Evidence from Japanese Industry", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 16, No. 7, pp. 601-618.
- DAVILA, T. (2005): "An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 223-248.
- DENT, J.F. (1990): "Strategy, Organization and control: some possibilities for Accounting Research", *Accounting Organization and Society*, Vol.15, No. 1-2, pp. 3-25.
- DRAZIN, R. y VAN DE VEN, A.H. (1985): "Alternative forms of fit in Contingency Theory", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 30, pp. 514-539.
- ESCOBAR, B. y LOBO, A. (2002): "Implicaciones teóricas y prácticas de la evolución de la Investigación en Contabilidad de Gestión", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXI, No. 111, pp. 245-286.
- EZZAMEL, M. y HART, H. (1987): *Advanced Management Accounting: An Organizational Emphasis*, Ed. Casell Educational, London.
- FACIN, C.E.; BARRACHINA, M. y RIPOLL, V. (2007): "La implicación del proceso de cambio de los SGC en la evolución de la eficiencia de las pyme: un estudio empírico", Comunicación presentada a la XI Jornada de Contabilidad de Gestión, ASEPUC, Alcalá de Henares, noviembre.
- FAYOL, H. (1949): *General and Industrial Management* (Londres: Pitman).
- FISHER, J. (1995): "Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 24-53.
- FUENTES DE, P. (1996): "Los indicadores no financieros en la Gestión de la Calidad Total del área de operaciones", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 89, pp. 937-960.
- GERDIN, J. y GREVE, J. (2004): "Forms of contingency fit in management accounting: research a critical review", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 303-326.
- GIMENO, J. y LÓPEZ, A. (1999): "El controller ante la nueva era de la información de gestión en la empresa. Contrastes empíricos en el sector español del automóvil", *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, No. 3, pp. 51-72.
- GOOLD, M. y CAMPBELL, A. (1987): *Strategies and Styles*, Blackwell.
- GOVINDARAJAN, V. Y GUPTA, A. (1985): "Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 10, No.1, pp. 51-66.

- HARTMANN, F.G.H. y MOERS, F. (1999): "Testing Contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 291-315.
- HOFSTEDE, G.H. (1968): *The Game of Budget Control*. London, Tavistock.
- HOPPER K. y JENSEN M. (1998): "Desarrollo, aplicación y evaluación de la Gestión de la Calidad Total", *Harvard Deusto Business Review*, No. 83, pp. 56-70.
- HOPPER, T.; STOREY, J. y WILLMOTT, H. (1987): "Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 12, No. 5, pp. 437-456.
- HOPWOOD, A.G. (1990): "Accounting and Organization Change", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3, No. 1, pp. 7-17.
- \_\_\_(1978): "Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, pp. 3-13.
- \_\_\_(1972): "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, supplement, pp. 156-182.
- HOQUE, Z. (2004): "A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance", *International Business Review*, 13, pp. 485-502.
- \_\_\_(2003): "Total Quality Management and the Balanced Scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 553-566.
- HOWELL, R.A. y SOUCY, S.R. (1987): "Operating Controls in the new Manufacturing Environment", *Management Accounting*, October, pp. 25-31.
- ITTNER, C.D. Y LARCKER, D.L. (1998): "Innovations in performance measurement, trends and research implications", *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 205-238.
- JOHANSSON, I.L. y BALDVINSDOTTIR, G. (2003): "Accounting for trust: some empirical evidence", *Management Accounting Research*, Vol. 14, No. 3, pp. 219-234.
- JOHNSON, H.T. (1992) : *Relevance Regained: From Top-down Control to Bottom-up Empowerment*, New York: The Free Press.
- KAPLAN, R.S. (1984): "The Evolution of Management Accounting", *Accounting Review*, Vol. LIX, No. 3, pp. 390-418.
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1996): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 75-85.
- LANGFIELD-SMITH, K. (1997): "Management control Systems and Strategy: A Critical Review", *Accounting Organization and Society*, Vol. 22, pp. 207-232.
- LARREA, P. (1991): *Calidad de Servicio. Del Marketing a la Estrategia*. Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- LARRINAGA, C. (1999): "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad de Gestión: Una Revisión", *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, No. 3, pp. 103-131.
- LAWLER, E.E. y GRANT-RODE, J.G. (1976): *Information and control in organizations*. Pacific Palisades, California: Goodyear Publishing Company, Inc.
- LAWRENCE, P.R. y LORSCH (1967): *Organization and environment*. Boston: Harvard Business Scholl.
- LINGLE, J.H. y SCHIEMAN, N.A. (1996): "Medición Estratégica: compruebe que su esfuerzo hacia el cambio está dando resultados", *Harvard Deusto Business Review*, No. 74, pp. 54-61.

- LIZCANO, J. (1995): "Nuevas Tendencias y Aplicaciones Prácticas de la Contabilidad de Gestión", *V Congreso Nacional de Economía*.
- LORD, B.R. (2001): "TQM implementation: A case study of MQT (Management's Questionable Technology)", *Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference celebrada en Adelaide, Australia*.
- MASKELL, B.H. (1989): "Performance Measurement for World Class Manufacturing", *Manufacturing Horizons*, part I, II y III, July, pp. 62, August, pp. 48-50, September, pp. 36-41.
- MATTA, K.; CHEN, H. y TAMA, J. (1998): "The information requirements of total quality management", *Total Quality Management*, Vol. 9, No. 6, pp.445-461.
- MILLER, P. (1994): "Accounting as social and institutional practice: An introduction" en Hopwood, A.G. y Miller, P. (Eds.): *Accounting as social and institutional practice* (Cambridge: Cambridge University Press).
- MINTZBERG, H. (1994): *The Rise and Fall of Strategic Planning*. Prentice Hall.
- NANNI, A.J.; DIXON, J.R. y VOLLMAN, T.E. (1992): "Integrated Performance Measurement: Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities", *Journal of Management Accounting Research*, No. 4, pp. 1-19.
- NARANJO-GIL, D. (2006): "El uso del Sistema Contable de Gestión en la implantación de la estrategia", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXV, No. 128, pp. 157-179.
- PERERA, S., HARRISON, G. y POOLE, M. (1997): "Customer-Focused manufacturing Strategy and the Use of Operation Based Non-Financial performance Measures: A Research Note", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 22, No. 6, pp. 557-572.
- PFEFFER, J. (1987): *Organizations and Organization Theory*, Pitman, London.
- PRAKASH, P. y RAPPAPORT, A. (1977): "Information inductive and its significance for accounting", *Accounting Organization and Society*, Vol. 2, No. 1, pp. 2-38.
- RIPOLL, V. (1996): *Cambios en la mentalidad del Contable en los nuevos entornos*, en ICAC (1996), pp. 413-430.
- SCAPENS, R.W. (1985): *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, Ed. MacMillan Press, London.
- \_\_\_(1994): "Never Mind the gap: Towards and Institutional Perspective on Management Accounting Practice", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3-4, pp. 301-322.
- SCHIFF, M. y LEWIN, A. (1970): "The impact of people on budgets", *Accounting Review*, Vol. 45, No. 2, pp. 259-268.
- SHANK, J. y GOVIDAJARAN, V. (1988): "Making Strategy Explicit in Cost Analysis: a Case study", *Sloan Management Review*, Spring.
- SIM, K. y KILLOUGH, L. (1998): "The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems", *Journal of Management Accounting Research*, No. 10, pp. 325-346.
- SIMONS, R. (1995): *Levers of Control: How Managers Use innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- TAYLOR, F.W. (1911): *Scientific Management* (New York: Harper&Row, Publisher).
- VAIVIO, S.J. (1999): "Exploring a non-financial management accounting change", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, pp. 409-437.
- WOODWARD, J. (1965): *Industrial Organization: Theory and practice*. London: Oxford University Press.
- WRUCK, K.H. y JENSEN, M.C. (1994): "Science, Specific knowledge, and Total Quality Management", *Journal of Accounting and Economics*, No. 18, pp. 247-287.

**XI CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESSORES  
UNIVERSIDADE DE COSTOS**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: O EFEITO DO DIFERIMENTO DO  
ICMS NAS INDÚSTRIAS GRÁFICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autor**

**Mauro Gallo**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOY GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE  
COSTOS**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: O EFEITO DO DIFERIMENTO DO ICMS NAS  
INDÚSTRIAS GRÁFICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O objetivo dessa pesquisa é verificar qual o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo, que é uma das espécies de substituição tributária denominada substituição tributária para trás. O referencial teórico trata de: gestão tributária; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; guerra fiscal, substituição tributária; sistema de informação ERP; *mark-up*; formação do preço de venda; crédito acumulado de ICMS e IVA. A pesquisa quantitativa abrangeu as indústrias gráficas que fabricam embalagem em papel e papel cartão, bula, etiqueta e rótulo, por serem as que se enquadram nesse tipo de substituição tributária. Foi utilizada a análise descritiva dos respondentes e análise fatorial e, após ser rotacionada, foram encontrados os fatores: satisfação, benefício, o papel do governo e as facilidades. Os resultados da pesquisa evidenciam que esses empresários não estão satisfeitos com o diferimento do ICMS, pois não traz benefícios, uma vez que o governo não cumpre o seu papel na homologação dos créditos, havendo dificuldade em repassar os créditos acumulados de ICMS para o pagamento de aquisição das matérias-primas nos fornecedores. Esta pesquisa identificou que, se os fabricantes tivessem oportunidade de reivindicar a revogação do diferimento, eles a solicitariam ou, ainda, mudariam para um Estado não abrangido por essa espécie de substituição tributária para trás, correspondente ao diferimento. Foi evidenciada na pesquisa que o diferimento não contribui para o barateamento do preço, redução de capital de terceiros e não aumenta a competitividade.

## I - INTRODUÇÃO

Os primeiros tributos no Brasil tiveram início na época pré-colonial na extração do pau-brasil, em que o Rei ficava com um quinto da madeira extraída, no período das primeiras cobranças em nosso.

Segundo a (LISTA DE TRIBUTOS, 2008) até abril de 2008, existiam no Brasil 82 tributos que interferiam na operacionalidade da empresa e de todo consumo da população brasileira. Esses tributos estão atribuídos direta ou indiretamente na matéria prima, em material de embalagem, material intermediário, material de consumo, em mão de obra e em material indireto, que são utilizados na transformação de novo produto e nos serviços.

Existe diversos tributos mais objeto desse estudo é o imposto de competência Estadual o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação – ICMS que segundo uma pesquisa da Receita Federal em 2005 (BRASIL, 2005) participa em 21,38% do total da carga tributária bruta do Brasil.

Inicialmente, tivemos o Imposto de Vendas em Consignação- IVC de competência estadual, surgido com a Constituição de 1934 e que era cobrado dos contribuintes de uma forma cumulativa, tendo sido extinto em 1965 com a reforma tributária implantada no país.

O ICM - Imposto de Circulação de Mercadoria, entra em cena com a Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965, (BRASIL, 1965) dando competência aos Estados para instituí-lo. O Estado de São Paulo cria o ICM com a Lei 9.590 de 30 de dezembro 1966 (SÃO PAULO, 1966), para ser cobrado a partir de 01.01.1967, e regulamentado pelo Decreto nº. 47.763 de 17 de fevereiro 1967 (SÃO PAULO, 1967), posteriormente ampliado seu campo de incidência.

Atualmente, o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto que possibilita diversas guerras fiscais entre as unidades federativas do Brasil, devido ao fornecimento de incentivo fiscal para atrair indústrias da Região Sul e Sudeste. Por exemplo, o Estado do Mato Grosso do Sul concede anistia de 80% do ICMS por 20 anos para indústrias que queiram instalar-se em seu território.

Houve “guerra fiscal” entre prefeitura de São Paulo e o Estado, que brigaram pelo o direito de tributar as indústrias gráficas e que já causou um desconforto tributário para essas empresas instaladas na capital. Assim, quando recolhiam o ICMS, as indústrias gráficas recebiam um auto de infração da prefeitura e vice versa entre os órgãos tributantes.

Atualmente, outros municípios do Estado de São Paulo também já autuam as indústrias gráficas pela tributação do ISS.

No Ofício GS\_CAT nº 216 (SÃO PAULO, 2003 b) do Sr. Eduardo Refinetti Guardia Secretário da Fazenda justificando e propondo a edição do Decreto 47.778 ao governador do Estado de São Paulo Dr. Geraldo Alckmin, que visa a coibir as práticas do setor gráfico, destaca-se que:

A medida visa coibir reiterada prática por parte de estabelecimentos gráficos que, munidos de decisões judiciais em que se configura a incidência do ISS sobre certas operações com impressos, não pagam ICMS, mas destacam o seu valor na Nota Fiscal de saída, permitindo ao adquirente desses impressos que se credite de um montante não recolhido aos cofres do Estado.

Essas empresas instaladas na capital, que têm problemas com a prefeitura e também com a sonegação desleal das pequenas indústrias gráficas, solicitaram à Secretaria do Estado de São Paulo, através da ABIGRAF - Associação Brasileira da Indústria Gráfica e SINDGRAF - Sindicato das Indústrias Gráficas, um diferimento no setor para tentar resolver esses dois problemas.

Para resolver esse impasse, o Estado, através de um pedido da Associação Brasileira da Indústria Gráfica - ABIGRAF utiliza um mecanismo legal: o diferimento, pelo qual a indústria gráfica deixa de tributar na saída de embalagens, etiquetas, bulas e etiquetas dentro do Estado de São Paulo.

A substituição tributária para trás, conhecida como diferimento, é uma postergação do pagamento do tributo; nesse caso, a indústria gráfica retira da formação do preço de venda os 18% de ICMS aplicado antes do diferimento, na qual barateia seu preço de venda e adquirente das embalagens que devem pagar o ICMS.

O diferimento permite que as indústrias gráficas mantenham os créditos nas entradas dos seus insumos e que possam transformá-las em crédito acumulado de ICMS, que pode ser utilizado no pagamento dos seus fornecedores.

No Ofício GS\_CAT nº 216 (SÃO PAULO, 2003 b) do Sr. Eduardo Refinetti Guardia Secretário da Fazenda justificando e propondo a edição do Decreto 47.778 ao governador do Estado de São Paulo Dr. Geraldo Alckmin, que visa a atender o setor e a Lei de Responsabilidade Fiscal, tem-se que:

Tendo em vista que o elevado número de estabelecimentos gráficos demandaria uma ação fiscal constante, específica e custosa, justifica-se diferir o lançamento do pagamento do ICMS, garantido o seu recolhimento em momento posterior e impedindo créditos indevidos. Contamos com o apoio do Sindicato das Indústrias Gráficas no Estado de São Paulo – SINDIGRAF e Associação Brasileira da Indústria Gráfica – ABIGRAF.

A proposta não compromete este Estado em face da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que o diferimento aqui tratado é mera postergação do lançamento do imposto, que efetivamente será recolhido aos cofres públicos.

O Estado de São Paulo acata a solicitação da ABIGRAF e SINDIGRAF, para instituir o diferimento do lançamento do imposto incidente na saída de impressos em papel e papel cartão, promovido pelo estabelecimento que os tiver produzido.

O Decreto 47.778, de 22 de abril de 2003 (SÃO PAULO, 2003 a), altera o capítulo IV do Título II do livro II do Regulamento do ICMS de São Paulo - RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), e postula que:

[...]

#### Das Operações com Impressos em Papel e Papel cartão

Art. 400-B - O lançamento do imposto incidente na saída de impressos em papel e papel cartão promovida pelo estabelecimento que os tiver produzido fica diferido para o momento em que ocorrer a saída do produto ao qual tenham sido integrados ou em cuja comercialização tenham sido utilizados, promovida pelo estabelecimento que os encomendou, localizado neste Estado (Lei 6.374/89, art. 8º, XXIV, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I).

A partir de 01.05.2003, as empresas estabelecidas no Estado de São Paulo que industrializarem impressos de manual técnico, manual de instrução, rótulo, bula, etiqueta e embalagem em papel e papel cartão, passam a ser amparados pelo diferimento do ICMS, do qual retiram o ICMS na formação do preço de venda.

No parágrafo 1º, ou inciso 1 do artigo 400-B, do RICMS/2000, em que há o estabelecimento de aplicabilidade do diferimento, ressalta-se que:

[...]

1 - aplica-se apenas a impressos de manual técnico, manual de instrução, rótulo, bula, etiqueta e embalagem, em papel e papel cartão que, mesmo laminados entre si ou a outros suportes celulósicos, destinem-se a integrar o produto ou sejam utilizados na sua comercialização; (Redação dada ao item 1 pelo inciso I do art. 3º do Decreto 48.495 de 13-02-2004; DOE 14-02-2004; efeitos a partir de 14-02-2004)

O diferimento é uma postergação do pagamento do ICMS e apresenta uma redução no preço do produto. Pois, quem compra o produto substituído é responsável pelo pagamento do imposto. As empresas que vendem com o diferimento mantêm o crédito do imposto de suas entradas de matéria-prima, material de embalagem, material intermediário, fretes, energia elétrica e ativo imobilizado. Tal diferimento é base para a transformação dos créditos das entradas em crédito acumulado de ICMS.

Um dos aspectos relevantes a ser destacado como a justificativa para o desenvolvimento desta pesquisa compreende a representatividade econômica das indústrias gráfica fabricantes de embalagens estabelecidas no Estado de São Paulo. Sujeitas à substituição tributária para trás, representando 41% do total das 1.015 indústrias que compõem o setor no território nacional, dos CNAEs 1731-1 e 1732-0, conforme dados do Ministério do Trabalho e MTE/RAIS, apud ABIGRAF 2007.

No Estado de São Paulo, estão instaladas as maiores indústrias gráficas do Brasil e também o segundo maior número de gráficas, perdendo apenas para Minas Gerais, que é o primeiro em quantidade.

Com o presente estudo pretende-se averiguar se a substituição para trás no ICMS nas indústrias gráficas está sendo favorável ou não a esse setor, levando a um barateamento nos preços de seus produtos e redução de capital de terceiros e, conseqüentemente contribuindo para uma maior competitividade.

## **2 REFERÊNCIAL TEÓRICO**

O ICM foi atribuído ao Estado o direito de arrecadar com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 (BRASIL, 1965), Somente em 01/01/1967 passou a cobrar dos contribuintes paulistas e regulamento pelo o Decreto nº 47.763, de 1967 (SÃO PAULO 1967).

Como imposto multifásico não apresenta a característica de cumulatividade própria de imposto em “cascata”: seu pagamento era feito sobre o valor agregado, isto é, a diferença a maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.

Com o surgimento do ICM, algumas situações geram um conflito de competência entre Estados e Municípios (ICM ou ISS). Tais situações são esclarecidas com a Lista de Serviços, anexada ao Decreto-Lei 406 de 31 dezembro de 1968 (BRASIL, 1968) reconhecida como Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996) do ICM e atualmente reforçada pela LC 116 de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003).

O Ato Complementar 40/68 (BRASIL, 1968), ratificado pelo Ato Institucional nº 69 (BRASIL, 1969), passou a incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

O ICMS é um imposto da competência Estadual e do Distrito Federal, que devem instituí-lo sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O Estado atribui de forma não-cumulativa e, em cada etapa, o contribuinte tem o direito do crédito na aquisição de matéria-prima, material embalagem, material intermediário, combustível e energia elétrica. Sobre isso, Borges (2003, p.88) assevera que:

Assim, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A Lei Estadual nº 440, de 24 de setembro de 1974, em seu artigo 54 (SÃO PAULO, 1974), já contemplava a não cumulatividade do ICMS, ao postular que:

[...]

O imposto é não cumulativo, correspondendo o valor a recolher à diferença, a maior, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações tributadas e anteriormente cobrado relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento.

No artigo 42 da Lei nº 440, de 24 de setembro de 1974 (SÃO PAULO, 1974), “é assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito do creditar-se do imposto anteriormente cobrado, [...] relativamente, as mercadorias entradas em seu estabelecimento”.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, IV (BRASIL, 1988), atesta que será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços, com montantes cobrados anteriormente pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Desde o início do ICMS até a atual Lei 6.374/89 (SÃO PAULO, 1989), é prevista a não cumulatividade do ICMS, podendo o contribuinte compensar cada etapa de sua produção ou transformação em novo produto. Na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, no art. 19 (BRASIL, 1996), também se confirma que o ICMS é não-cumulativo:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado.

Esse imposto pode ser seletivo dependendo da essencialidade das mercadorias. Na maioria dos casos, o ICMS, embutido no preço, corresponde ao percentual de 18% internamente, no Estado de São Paulo. Em razão da essencialidade dos alimentos, o ICMS cobrado é de 7%, e na prestação de serviços de transportes terrestres e aéreos, aplica-se a alíquota de 12% e 4%, respectivamente. Para produtos considerados supérfluos, como bebidas alcoólicas, cigarros, perfumes e cosméticos, cobra-se percentual de até 25%.

No que se refere à venda de energia elétrica a Legislação do Estado de São Paulo prevê seguintes alíquotas: a) 12% em relação ao consumo residencial de até 200 Kwh por mês; b) 25% em relação ao consumo residencial acima de Kwh por mês; c) 12% em relação à energia utilizada no transporte público; e d) em 12% em relação à energia elétrica utilizada em propriedade rural onde haja exploração agrícola ou exploração agrícola e esteja inscrita no cadastro de contribuinte do ICMS.

O governo para combater a sonegação fiscal e a guerra fiscal atribui alguns mecanismos legal que contribui na arrecadação.

Atualmente no Estado de São Paulo é praticado três tipos de substituição tributária que são: substituição tributária concomitante; substituição tributária para frente e a substituição para trás.

A substituição tributária concomitante é caracterizada pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Nessa espécie, encontra-se a substituição tributária dos serviços de transportes.

Substituição de operações e prestações concomitantes: vários Estados preferem cobrar o ICMS incidente sobre o serviço do transporte prestado por autônomos, por transportadoras de outro Estado e, às vezes, até de transportadoras do próprio Estado, de um substituto, no caso a empresa do Estado que contratou o transporte. (ROSA, 2008, p. 08)

Essa substituição tributária contribui o Estado no recebimento do ICMS das transportadoras no qual quem fica responsável da retenção e o recolhimento do tributo é o tomador de serviço.

A substituição tributária para frente ocorre quando o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o devido pelas operações próprias e o devido pelas outras operações subsequentes, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Substituição de operações subsequentes (retenção do ICMS na fonte) – quando determinado produto tem poucos fabricantes ou importadores e um sem número de comerciantes que o revendem, pode ser interessante para o Estado exigir do fabricante ou do importador que, ao vender para o comerciante, calcule, à parte, o valor presumido da venda futura do comerciante e já cobre na nota fiscal, em separado, o valor do ICMS retido por substituição tributária, em relação às operações subsequentes. (ROSA, 2008, p. 08)

Nessa substituição tributária a indústria fabricantes dos produtos substituídos fica responsável pelo o recolhimento do ICMS das etapas futuras: do atacadista, do comércio e do consumidor final.

A substituição tributária para trás que é conhecida como diferimento, e seu principal objetivo são postergação do pagamento do ICMS de uma cadeia para combater a sonegação ou “guerra fiscal”

## **2.1 Substituição tributária para trás ou diferimento**

O diferimento do imposto é uma das espécies de substituição tributária - para trás - que tem um procedimento de tributação ICMS diferente, em que há uma postergação do pagamento do imposto para um momento futuro, ou seja, há a incidência do imposto na operação, porém, o momento do pagamento é que sofre uma postergação.

O diferimento é muito utilizado por vários Estados com o objetivo de facilitar o controle do imposto. Nesse caso, os Estados adiam o momento do lançamento e do recolhimento do imposto do ICMS para o momento futuro, transferindo a responsabilidade para o

contribuinte destinatário da mercadoria. (ROSA, 2008, p. 10)

Na visão de Borges (2003, p. 44), “diferimento consiste na procrastinação do lançamento do imposto para os momentos posteriores”.

Segundo Cassone (1999, p. 121) “diferimento trata-se de dispensas especiais de incidência de imposto, no sentido de postergá-lo para uma etapa posterior. Por isso, não conferem direito de crédito, salvo se a lei deferir de modo expresso”.

De acordo com Carraza (1999, p. 174), “o sentido do termo ‘diferimento’ na legislação do ICMS é o do adiamento.”

Ainda sobre o diferimento, Meira Junior (2008, p. 40) afirma que:

Diferimento, que é, na realidade, uma postergação do momento do recolhimento do tributo (o oposto, portanto, da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Para Mariano; Werneck e Bezerra (2007, p. 49) entendimento de operações anteriores:

Nesta hipótese, também conhecida com “substituição tributária para trás” ou “regressiva”, o legislador atribui a determinado contribuinte a responsabilidade de pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Embora haja a substituição do sujeito passivo, não há o problema da antecipação do fato gerador, visto que ocorre apenas a postergação do pagamento, denominada diferimento do lançamento do imposto.

Segundo Mariano; Werneck e Bezerra (2007, p. 40), “a substituição tributária antecedente é vinculada a fatos geradores ocorridos anteriormente, sendo que a lei escolhe o responsável tributário e o momento do recolhimento”.

Atualmente são diferidos diversos produtos rurais como: algodão, café, cana-de-açúcar, coelho, aves, gado, suíno, laranja, leite, mamona, soja, trigo, amendoim e outros; para as montadoras, são diferidas as peças de tratores, ônibus e caminhões, para as destilarias, são diferidas bebidas alcoólicas a granel; para as indústrias eletrônicas, são diferidos os componentes de equipamentos de processamento de dados e, por fim são diferidos impressos em papel ou papel cartão para o uso como embalagens, rótulos, bulas, e manuais técnicos.

No quadro 1, demonstram-se as atividades diferidas no Estado de São Paulo, com suas respectivas Leis:

<b>PRODUTOS</b>	<b>ARTIGO RICMS</b>
Algodão em pluma ou caroço de algodão	329
Café cru, em coco ou em grão	333
Cana-de-açúcar em caule, de produção paulista.	345
Coelho e Aves	362



Gado bovino ou suíno	364
Laranja	339-B
Leite	389
Mamona; soja, em vagem ou batida; milho em palha, em espiga ou em grão; goma resina de pinus; essência de terebintina ou cacofonia; madeira de pinus, de araucária ou de eucalipto, em tora, torete, ou resíduos de madeira, exceto quando destinados à indústria de papel, de celulose, de aglomerado ou compensado; prancha; pranchão, bloco e tábua idem acima; polpa de fruta congelada; trigo em grão; borracha natural de produção paulista.	350
Peças de tratores, ônibus e caminhões (para montadoras) conforme relação por NBM/SH.	395
Pescados	391
Garrafas PET usadas e o produto resultante de sua moagem	394-A
Trigo em grão	339-A
Amendoim, chá em folha, fumo em folha	340
Vários produtos "in natura" (casulo do bicho da seda, centeio em casaca ou em cacho, chá de folha, folhas de eucalipto, fumo em folha, gergelim em vagem ou batido; girassol em semente; guandu em vagem ou batido, menta ou hortelã em folha, oliveira em baga ou em cacho; rami em fibra natural ou engomada, sorgo em espiga, cacho ou grão e tungue em semente).	354
Componentes de equipamentos de processamento de dados, conforme regras específicas.	396
Bebidas alcoólicas, a granel, conforme relação por NBM/SH.	397
Impressos em papel ou papel cartão para uso como embalagens, rótulos, bulas e manuais técnicos que compõem outro produto.	400-B

**Quadro 1 - Aplicabilidade do diferimento em São Paulo**

Fonte: Rosa (2008, p. 15)

Todos os produtos constantes do quadro são aplicados o diferimento do ICMS igual ao da indústria gráfica inclusive no caso a *International Business Machines* – IBM, indústria instalada em Campinas, e a Motorola Indústria Ltda., instalada em Jaguariúna, também fazem parte do diferimento abrangido pelo art. 396 aplicado aos componentes de equipamentos de processamento de dados.

O diferimento atribuído às indústrias gráficas situadas neste Estado é uma espécie de substituição para trás, em que a indústria paulista que adquire embalagens fica responsável pelo recolhimento do imposto.

O Decreto 47.778, de 22 de abril de 2003 (SÃO PAULO, 2003 b), define que a embalagem, bula, rótulo e etiqueta adquirida da indústria gráfica [...] “destinem-se a integrar o produto, ou sejam, utilizados na sua comercialização.” Nesse caso, a indústria adquirente de embalagens tem que agregar a ela ao seu produto e posterior vendê-lo com o débito do ICMS para não quebrar o diferimento.

Além do Estado de São Paulo e Bahia o Estado de Minas Gerais aplica o diferimento na venda de embalagem. Na Bahia, somente nos casos quando utilizar um papel/kartão Kraft, de 150g à 225g na nomenclatura 48044900.

O Estado da Bahia no seu artigo 343 do Regulamento da Bahia no Decreto de 6.284/97 (BAHIA, 1997), encontra-se o diferimento do papel utilizado na fabricação de embalagem.

Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:

[...]

LVIII – nos recebimentos, do exterior, dos insumos abaixo indicados, quando importados por estabelecimento industrial para serem utilizados na fabricação de seus produtos, para o momento da saída dos produtos resultante da industrialização:

a) papel/cartão Kraft, 150>p<225g/m<sup>2</sup> - NCM 48044900.

Já no Estado de Minas Gerais é tão abrangente como o Estado de São Paulo o diferimento de embalagens e outros produtos celulósicos. Segundo o item 69 do anexo II, do Decreto n 43.080/02 (MINAS GERAIS, 2002), encontra-se o diferimento de embalagem do Estado de Minas Gerais:

Item 69 – Saída das seguintes mercadorias, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a indústria que as utiliza para embalagem de seus produtos:

- a) Papel *testliner*, classificado na subposição 4805.2 da NBM/SH;
- b) Caixa de papel cartão, ondulados, classificado na subposição 4819.10.00 da NBM/SH;
- c) Caixa dobrável de papel ou cartão, não ondulados, classificado na subposição 4819.20.00 da NBM/SH;
- d) Saco de papel cuja base tenha largura igual ou superior a 40 cm, classificado 4819.30.00 da NBM/SH
- e) Outros sacos, bolsas e cartuchos classificados na subposição 4819.40.00 da NBM/SH.

Atualmente existe pesquisa científica questionando a inconstitucionalidade da substituição tributária.

Ao analisarmos os princípios constitucionais que envolvem matéria tributária, tantos os explícitos como os implícitos, se comparada com normas que suportam a sistemática em estudo, é notório o desencontro com o comando constitucional mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, que tentou “constitucionalizar” o instituto. A análise de que o Constituinte originário não previu a antecipação do fato gerador por ficção jurídica, sendo incabível ao Constituinte derivado fazê-lo sobre de infringir cláusula pétrea. (PINTO JUNIOR, 2006, p. 11).

Também existe pesquisa científica de como fazer os lançamentos contábeis da substituição tributária, já esta pesquisa busca conhecer o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo que é uma espécie da substituição tributária.

### **3 ASPÉCTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA**

Para buscar respostas apropriadas ao problema da pesquisa, indicado anteriormente, será explicitada a metodologia que norteia este trabalho.

A investigação é caracterizada por uma pesquisa quantitativa. A vantagem desse método é levantar um grande número de informações com certa confiabilidade estatística, e os dados serão obtidos através de um levantamento amostral (*survey*).

Segundo Babbie (2003), *surveys* são frequentemente realizados para permitir enunciados descritivos sobre alguma população, isto é, descobrir a distribuição de certos traços e atributos. Na escala de atitudes de Likert, os dados são analisados conforme métodos estatísticos multivariados.

#### **3.1 Composição da amostra**

A pesquisa teve início com o levantamento da quantidade de indústrias gráficas existentes no Brasil, com foco no Estado de São Paulo, em razão de as indústrias gráficas paulistas estarem amparadas por um diferimento de ICMS que é uma espécie de substituição tributária para trás.

Segundo o diretório da Indústria Gráfica do Brasil, existem 2.284 empresas gráficas em todo o País e a maioria está concentrada nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Minas Gerais.

A pesquisa concentrou-se no Estado de São Paulo, por se tratar de um Estado em que estão localizadas as maiores indústrias gráficas do País, e por esse segmento ser abrangido pelo diferimento do ICMS, ou seja, está diretamente relacionado à problemática da pesquisa.

O Estado de São Paulo, com suas 368 indústrias gráficas, é o segundo em quantidade de indústrias e o primeiro como industrializador gráfico do país, conforme o anuário da ABIGRAF, citado pelo 11º Anuário Brasileiro da indústria gráfica (ABIGRAF, 2007).

A população da pesquisa foi separada estrategicamente, para responder ao questionário às empresas abrangidas pelo diferimento do ICMS que somam 138 empresas: 66 indústrias de embalagens e 72 indústrias de etiquetas.

### **3.2 Coleta dos dados**

Foi enviado por email esse instrumento de pesquisa para as 138 indústrias de embalagens e etiquetas conforme relação (Apêndice D) e foram retornados 53 respostas e comentários.

Com essa pequena quantidade conseguida, iniciou-se o contato telefônico com as empresas com objetivo de falar com o departamento contábil. Foi muito difícil, pois algumas empresas não tinham esse departamento interno e outras não conseguiam falar com os responsáveis desses departamentos.

Na segunda tentativa, foi procurado o contador e, se ele não pudesse atender que alguém da área fiscal e contábil pudesse responder ao questionário e após diversos telefonemas para diversas empresas, conseguiram-se mais 12 questionários por telefone onde alguns respondentes manifestaram comentários sobre a pesquisa, os quais serão explicitados nas análises. Somando um total de 65 empresas respondentes, representando 47,10% da população pesquisada, constituindo, assim, a amostra da pesquisa.

No total, obtiveram-se 65 respostas das 138 empresas, mas como 25 eram do sistema unificado de tributação e imposto sobre o serviço de qualquer natureza, foram descartadas sobrando apenas 40 respostas efetivas para a pesquisa.

### **3.3 Análise fatorial**

A análise fatorial tem por objetivo identificar as estruturas das relações entre as variáveis, buscando a reunião de proposições segundo a mesma tendência de correlação estatística, isto é, um menor conjunto possível de fatores, para que se possam fazer julgamentos de aspectos com a mesma relevância frente ao conjunto de assertivas (MALHOTRA, 2007).

Essa análise é particularmente apropriada em estudos em que os pesquisadores têm por objetivo fazer uma simplificação ordenada do número de variáveis inter-relacionadas, pois é uma maneira de determinar a natureza de padrões envolvidos em uma grande quantidade de variáveis. Assim, pode-se separar e agregar elementos muitas vezes indistintos, obtendo uma visão integral das concepções prévias dos respondentes.

Dessa forma, os dados serão analisados em uma perspectiva quantitativa, segundo o método de análise fatorial de componentes principais. Mais especificamente, usando o método VARIMAX de matriz rodada com normalização de Kaiser, através do *software* SPSS (*Statistical Packet for Social Sciences*) (SPSS 1999).

Para a análise de dados, serão adotadas duas etapas distintas: a primeira referente a tomada de decisões sobre o método a ser utilizado e a segunda a análise dos dados.

### 3.4 Tomada de decisões sobre o método

Para a tomada de decisão referente à utilização (ou não) da análise fatorial, foram utilizados três testes *Shapiro-Wilks*, teste KMO e teste de esfericidade de *Bartlett*.

O teste de *Shapiro-Wilks* avalia se há aderência dos dados à distribuição normal ou de Gauss (BISQUERRA; SARIERA E MARTINEZ, 2004), para que se possa saber que tipos de resultados serão obtidos, com respeito às suas análises potenciais. Embora a normalidade não seja um pressuposto necessário da análise fatorial, as possibilidades de interpretação crescem caso a distribuição seja normal (HARMAN, 1976).

Por outro lado, quando se trata de análise de dados quantitativos, dois outros testes devem ser considerados para que se possa decidir sobre a utilização do método citado (HAIR JR. et al., 2005; PEREIRA, 2001; SPSS, 1999).

O primeiro é o teste de adequação de amostragem de *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO test)*, que mostra se os dados podem ser tratados pelo método de análise fatorial. O KMO compara as correlações simples com as parciais observadas entre as variáveis, e varia de 0 a 1.

Um valor próximo de 1 significa que os coeficientes de correlações parciais são pequenos e a análise fatorial pode ser feita; um número próximo de zero significa que a análise fatorial pode não ser um bom método para a análise dos dados (PESTANA E GAGEIRO, 2000), pois indica que as correlações entre pares de variáveis não podem ser explicadas por outras variáveis (MALHOTRA, 2007). et al.

O outro teste, o de Esfericidade de *Bartlett*, testa a hipótese de a matriz de correlações serem a matriz identidade, ou seja, de não haver correlação entre as variáveis (HAIR JR. Et al; 2005; PEREIRA, 2001; SPSS, 1999). Para que se possa tratar os dados segundo o método da análise fatorial, o valor encontrado para a significância deve ser menor do que 0,05. Neste caso, as variáveis são relacionadas entre si.

Com esses três testes iniciais: o teste de *Shapiro-Wilks*, o teste de adequação de amostragem de *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO test)* e o teste de Esfericidade de *Bartlett*, verificam se os dados poderão ser tratados dentro do método de análise fatorial de componentes principais.

### 3.5 Análise dos dados

Uma vez confirmadas às possibilidades do uso do método de análise fatorial, deve-se buscar, dentre os sete métodos básicos, aquele que melhor reduz as variáveis e permite a análise dos fatores. Assim, utiliza-se o método de análise de componentes principais, que permite a redução de variáveis ou a redução de fatores. Para a escolha do número de fatores, utilizou-se o critério de Normalização de Kaiser, ou seja, os fatores retidos devem ter autovalores maiores do que 1 (PESTANA E GAGEIRO, 2000).

Além disso, é necessário escolher um método de rotação dos fatores. O objetivo da rotação é extremar as cargas fatoriais, de forma que cada variável associe-se a um único fator, facilitando a interpretação dos resultados. Dessa forma, utiliza-se o método de rotação VARIMAX, pois é uma rotação ortogonal que preserva a orientação original entre os fatores e fornece uma clara separação entre os fatores, ao maximizar a soma das variâncias das cargas fatoriais (MALHOTRA, 2007).

Uma vez que a carga fatorial representa a correlação entre a variável original e o fator, é

importante determinar o nível de significância para a interpretação das cargas fatoriais. Segundo HAIR JR. et al. (2005), como regra prática, a carga fatorial mínima significativa é 0,3. Cargas em 0,4 são consideradas mais importantes e, acima de 0,5, são consideradas com significância prática.

No entanto, a especificação da significância das cargas fatoriais difere do tamanho da amostra. Para amostras acima de 70 sujeitos, a carga fatorial mínima significativa está em 0,65. Como esta é uma pesquisa exploratória, será utilizado o corte em 0,5, de modo a explorar as variáveis de cada fator.

#### **4 DADOS E RESULTADOS**

Depois de recebidos 65 questionários dos 138 enviados para as indústrias gráficas, foram descartados 25 respondentes que informaram as assertivas parcialmente. Ademais, essas empresas enquadram-se no Simples Nacional, um regime de tributação unificado que não abrange o diferimento, restando uma amostra de 40 empresas para serem analisada e comparados os resultados.

Esses dados foram trabalhados no Microsoft Excel, Word e o *Software SPSS (Statistical Packet for Social Sciences)*.

Após a tabulação dos dados, foram apresentados os resultados, procedeu-se à análise fatorial, a fim de identificar a estrutura das relações entre as assertivas da escala *Likert*.

##### **4.1 Método estatístico de análise multivariada: análise fatorial**

Essa análise tem por objetivo identificar as estruturas das relações entre as variáveis, buscando um menor conjunto possível de fatores, isto é, a reunião de proposições segundo a mesma tendência de correlação estatística, para se fazer julgamentos de aspectos que têm a mesma relevância frente ao conjunto de assertivas (MALHOTRA, 2007).

Um outro aspecto a ser analisado nesse modelo, refere-se ao grau de consistência interna da escala. Essa consistência interna pode ser verificada pelo *Alpha de Cronbach*. Assim, valores próximos de 1 indicam uma boa consistência interna (PASQUALI, 2003).

Para dar início à interpretação dos fatores, é necessário antes analisar a confiabilidade interna de cada fator, através do *Alpha de Cronbach*.

Para uma pesquisa exploratória aceita os valores acima de 0,6. O valor do *alpha* encontrado na escala deste trabalho é de 0,816, o que indica uma boa consistência interna.

O fator 1, composto pelas variáveis 1, 2, 7, 11 e 12, tem alpha de 0,893. O fator 2, composto pelas variáveis 3, 4, 5 e 14 tem alpha de 0,522. No entanto, ao se eliminar a assertiva 14, o valor de alpha sobe para 0,704. Dessa forma, optou-se por eliminar essa variável deste fator.

O fator 3, composto pelas variáveis 6 e 13, tem alpha de 0,521, e o fator 4 variáveis 8 a 10 tem alpha de 0,174. Ao se eliminar a variável 8 do fator 4, o valor de alpha sobe para 0,564. Dessa maneira, essa variável foi eliminada desse fator.

A tabela 01 abaixo mostra um resumo das variáveis que compõem cada fator, juntamente com o valor do Alpha de Cronbach.

**Tabela 01– Variáveis que compõem cada fator**

Fator	Alpha de Cronbach	Variáveis
1	0,893	1. O diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor. 2. Com o advento do diferimento do ICMS nas suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento de sua empresa. 7. Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia. 11. Após cinco anos de diferimento na indústria gráfica, se você tivesse oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS você mudaria. 12. A sua empresa encontra-se tão insatisfeita com este diferimento que solicitaria a revogação do Decreto 47.778 que atribuiu o artigo 400-B do RICMS/2000.
2	0,704	3. Com o advento do diferimento do ICMS em suas vendas tornou sua empresa mais competitiva. 4. Este diferimento atribuído pelo Decreto 47.778 de maio de 2003, da data da publicação até a presente data foi fundamental na geração de novos empregos. 5. Este diferimento do ICMS foi o principal fator na redução de capital de terceiro em sua empresa desde da sua publicação até hoje.
3	0,521	6. O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente. 13. Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.
4	0,564	9. A sua empresa após o diferimento vem aumentado a dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos. 10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Assim, as características atribuídas aos fatores são:

Fator 1 - Satisfação: o diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor, pois suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento da empresa, e seus fornecedores aceitaram a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia. Dessa forma, não solicitariam a revogação do Decreto, e se tivessem a oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS, não mudariam.

Fator 2 - Benefícios: o diferimento foi fundamental na geração de novos empregos e o principal fator na redução de capital de terceiro na empresa. Assim, com o advento do diferimento do ICMS, a empresa tornou-se mais competitiva.

Fator 3 - O papel do governo estadual: o governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente e essa nova substituição contribuirá no crescimento de diversos setores.

Fator 4 - Facilidades: a empresa, após o diferimento, não vem aumentando a dependência de capital de terceiro e não tem dificuldades no repasse dos créditos para o fornecedor.

Para finalizar, pode-se constatar, como será visto no próximo item, que as assertivas mais relevantes sobre o papel das empresas relacionadas à satisfação com o diferimento do ICMS, uma vez que esse fator explica sozinho cerca de 40% da variância dos dados apresentados.

## 4.2 Análise dos fatores

A seguir, a verificação das concordâncias e discordâncias em cada um dos fatores.

### 4.2.1 Fator 1 – Satisfação

Seguem na tabela 02 as médias das respostas nas questões 1, 2, 7, 11 e 12 que compõem o fator 1.

**Tabela 02 – Médias do fator 1**

Questões	Média	Desvio Padrão
1. O diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor.	1,73	1,219
2. Com o advento do diferimento do ICMS nas suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento de sua empresa.	1,65	,921
7. Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.	1,97	1,013
11. Após cinco anos de diferimento na indústria gráfica, se você tivesse oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS você mudaria.	4,00	1,155
12. A sua empresa encontra-se tão insatisfeita com este diferimento que solicitaria a revogação do Decreto 47.778 que atribuiu o artigo 400-B do RICMS/2000.	3,90	1,429
Geral	2,65	---

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, observa-se que a média das assertivas 1, 2 e 7 está abaixo de 3, o que indica discordância. Desse modo, pode-se dizer que os sujeitos pesquisados tendem a discordar do fator 1, ou seja, não estão satisfeitos com o diferimento do ICMS. Nas suas saídas para clientes situados neste Estado, não contribuíram no crescimento da empresa, e seus fornecedores não aceitaram a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.

Dessa maneira, solicitariam a revogação do Decreto, e se tivessem a oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS eles mudariam.



#### 4.2.2 Fator 2 - Benefícios

Seguem na tabela 03 as médias das respostas nas questões 3 a 5 que compõem o fator 2.

**Tabela 03 – Médias do fator 2**

Questões	Média	Desvio Padrão
3. Com o advento do diferimento do ICMS em suas vendas tornou sua empresa mais competitiva.	1,68	,829
4. Este diferimento atribuído pelo Decreto 47.778 de maio de 2003, da data da publicação até a presente data foi fundamental na geração de novos empregos.	1,53	,679
5. Este diferimento do ICMS foi o principal fator na redução de capital de terceiro em sua empresa desde a sua publicação até hoje.	1,50	,751
Geral	1,57	----

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, nota-se que a média em cada uma das assertivas está abaixo de 3, indicando discordância. Assim, pode-se afirmar que os sujeitos pesquisados tendem a discordar do fator 2, ou seja, acreditam que o diferimento do ICMS não está trazendo benefícios para a empresa. Esse diferimento não foi fundamental na geração de novos empregos, nem o principal fator na redução de capital de terceiro na empresa. Então, com o advento do diferimento do ICMS, a empresa não se tornou mais competitiva.

#### 4.2.3 Fator 3 - Papel do governo estadual

Seguem na tabela 04 as médias das respostas nas questões 6 e 13 que compõem o fator 3.

**Tabela 04– Médias do fator 3**

Questões	Média	Desvio Padrão
6. O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente.	1,48	,679
13. Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.	2,28	1,301
Geral	1,88	----

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, percebe-se que a média em cada uma das assertivas está abaixo de 3, indicando novamente discordância.

Dessa forma, pode-se dizer que os sujeitos pesquisados tendem a discordar do fator 3, isto é, o governo do Estado de São Paulo não tem homologado seus créditos acumulados rapidamente, e essa nova substituição não contribuirá no crescimento de diversos setores.

#### 4.2.4 Fator 4 - Facilidades

Seguem na tabela 05 as médias das respostas nas questões 9 e 10 que compõem o fator 4.

**Tabela 05 – Médias do fator 4**

Questões	Média	Desvio Padrão
9. A sua empresa após o diferimento vem aumentando a	3,68	1,385

dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos.		
10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.	4,23	1,097
Geral	3,96	----

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, observa-se que a média em cada uma das assertivas está acima de 3, indicando concordância.

Assim sendo, pode-se salientar que os sujeitos pesquisados tendem a concordar do fator 4, isto é, a empresa, após o diferimento, vem aumentando a dependência de capital de terceiro e tem dificuldades no repasse dos créditos para o fornecedor.

Pela análise dos fatores foi evidenciado um transtorno geral com o diferimento do ICMS obrigando as empresas a aumentarem seu nível de endividamento.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da pesquisa foi possível conhecer diversos segmentos abrangidos pelo o diferimento de ICMS e sujeitos a créditos acumulados de ICMS. Demonstrou-se que diversos produtos rurais, arboricultura, pecuária, hortícola, forrageiras, peças para montadoras, peças de maquinários agrícolas, produtos *in natura*, componentes de equipamentos de processamentos de dados, bebidas alcoólicas a granel, produtos para reciclagem e impressos em papel da indústria gráfica têm suas saídas diferidas dentro do Estado de São Paulo.

A pesquisa revelou que as empresas do ramo gráfico que responderam a pesquisa discordaram do diferimento da indústria gráfica.

De acordo com declarações dos respondentes, o Estado atribuiu o diferimento para combater a sonegação de impostos visando algumas gráficas e acabou prejudicando o setor gráfico do Estado e não trazendo nenhum benefício para os industriais.

Segundo os respondentes, o governo não homologa os créditos acumulados de ICMS rapidamente, somente quando quer, prejudicando o crescimento da indústria e contratação de novos funcionários.

Dessa forma, o resultado da pesquisa realizada, constatou que o diferimento do ICMS da indústria gráfica gera uma insatisfação no setor. Ademais a maioria dos respondentes opinou que o diferimento não contribuiu para o crescimento do setor, não tornou as empresas mais competitivas, não reduziu realmente o preço, não incentivou a contratação de novos funcionários, e aumentou a necessidade do capital de terceiros.

Na pesquisa, a indústria gráfica não tem facilidade na liberação dos créditos acumulados e tão pouco no repasse para seus fornecedores, em razão da falta de comprometimento do Estado e da própria parceria com seus fornecedores.

Essa insatisfação do setor com o governo e a falta de parceria entre o fabricante de papel e a indústria da transformação de embalagem compromete o crescimento, contratação de novos funcionários e conseqüentemente o crescimento econômico do setor no Estado de São Paulo.

Conforme análise estatística evidencia que o setor esta insatisfeito com este diferimento atribuído pelo governo.

## BIBLIOGRAFIA

ABIGRAF. **11º Anuário brasileiro da indústria gráfica, 2007**: concentração de indústria gráfica. São Paulo: Clemente, 2007.

BABBIE, E. **Métodos de pesquisa de survey**, Belo Horizonte: Ufmg, 2003.

BAHIA. **Decreto nº 6. 284**, de 14 de março de 1997. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), anexo a este Decreto. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 set.2008.

BEZERRA, S. R. A; WERNECK, R; MARIANO. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: IOB, 2007.

BISQUERRA, R.; SARIERA, J. C.; MARTÍNEZ, F. **Introdução à estatística**: enfoque informático com o pacote estatístico SPSS. Porto Alegre: Editora Artmed, 2004.

BORGES, H. B. **Curso de especialização de analistas tributários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Ato Complementar nº 40**, de 30 dez. 1968. Acrescenta item ao artigo 13 e revoga o parágrafo 6 do artigo 22 da constituição de 24/01/67. Modifica redação do parágrafo 4 do artigo 13; item 2 e parágrafos 2 e 4 do artigo 24; artigo 26 e seus itens 1, 2 e 3 e parágrafos 1, 2 e 3; parágrafo 2 do artigo 99; parágrafo 4 do artigo 136. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Ato Institucional nº 06**, de 01 de fevereiro de 1969. Ratifica o ato complementar nº 40, de 30 dez. 1968. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/AIT/ait-06-69.htmr](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-06-69.htmr)>. Acesso em: 19 jun. 2008.

\_\_\_\_\_. **Carta Magna**, de 25 out. 1988. Promulga a Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm/)>. Acesso em: 08 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm/)>. Acesso em: 17 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. **Emenda Complementar nº 18**, de 01 dezembro 1965. Trouxe em seu texto a "certidão de Nascimento" do ISSQN. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/EC18.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/EC18.htm/)>. Acesso em: 28 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, de 13 set. 1996. Dispõe sobre o Imposto dos Estados sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e municipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 17 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116**, de 31 jul. 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 17 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. **Receita Federal**. Carga tributária em % do PIB. 2005 b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/valorescorrentes>>. Acesso em: 19 fev. 2008.

CARRAZA, R. A. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CASSONE, V. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR JR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HARMAN, H. H. **Modern Factor Analysis**. Chicago e Londres: The University of Chicago Press, 1976.

LISTA DE TRIBUTOS. 2008. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 23 abr. 2008.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

MARIANO, P. A.; WERNECK, R.; BEZERRA, S. R. A. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: IOB, 2007.

MEIRA JUNIOR, J. J. **ICMS Substituição tributária – uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2008.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080**, de 26 de dezembro de 2002. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS). Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/index.jsp>>. Acesso em: 14 out. 2008.

PASQUALI, L. **Psicometria: Teoria dos testes na psicologia e na educação**. Petrópolis: Editora Vozes, 2003.

PEREIRA, J. C. R. **Análise de dados qualitativos: Estratégias Metodológicas para as Ciências da Saúde, Humanas e Sociais**. São Paulo: EDUSP, 2001.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementariedade do SPSS**. 2. ed. Lisboa: Edições Silabo, 2000.

PINTO JUNIOR, P. C. E. **A substituição tributária “para frente” e os princípios constitucionais tributários**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

ROSA, J. R. **Substituição Tributária no ICMS**. Itu: Ottoni, 2008.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 9.590, de 30 dez. 1966. Institui o Imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**: São Paulo, 1979. p. 01-14.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 440**, de 24 set. 1974. Institui o Imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**. São Paulo: Atlas, 1979. p. 15-23.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.374**, de 01 março 1989. Introdz o regulamento do imposto de circulação de mercadorias e prestações de serviços – RICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributar\\_ia:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributar_ia:vtribut)>. Acesso em: 10 mar. 2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 45.490**, de 30 novembro 2000. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/2000. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o\\_tributaria/decretos/Dec45490](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o_tributaria/decretos/Dec45490)>. Acesso em: 17 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 47.763**, de 17 fev. 1967. Regulamenta o imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**. São Paulo: Atlas, 1979. p. 15-23.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 47.778**, de 22 abril 2003 a. Introduz alterações no regulamento do imposto de circulação de mercadorias e prestações de serviços – RICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o\\_tributaria/decretos/Dec47778](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o_tributaria/decretos/Dec47778)>. Acesso em: 11 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Ofício GS\_CAT nº 216**, de 22 de abril de 2003 b. Atender o setor gráfico. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 18 mar. 2008

SPSS - **Statistical Package for the Social Sciences. Base 10.0 User's Guide**. Chicago, 1999.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE PLANEJAMENTO  
ESTRATÉGICO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE  
DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA: UMA ANÁLISE DAS EMPRESAS  
DO NOVO MERCADO DA BOVESPA.**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autor**

**Priscilla Bianchi Couto**

Aluna do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de  
Ciências Econômicas - Universidade Federal de Minas Gerais

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO  
NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA: UMA  
ANÁLISE DAS EMPRESAS DO NOVO MERCADO DA BOVESPA.**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

- O mercado de capitais no Brasil vem se desenvolvendo de forma acelerada desde a criação dos níveis diferenciados de governança corporativa, o que afeta diretamente o preço de suas ações. A adoção desses níveis de governança está diretamente associada com a adoção de um maior nível de transparência na divulgação das demonstrações contábeis, sendo este último, conforme muitos estudos, responsável também pela valorização das empresas, o que está impactando no volume de informações voluntárias divulgadas pelas companhias. Assim, tomando-se como base o planejamento estratégico como ferramenta de avaliação da gestão da empresa, o estudo realizou uma análise do volume de informações acerca do planejamento estratégico que as empresas estão divulgando nos relatórios das administração, instrumento este que serve de meio de comunicação dos gestores com os acionistas. Foi verificado um índice relativamente baixo de empresas que divulgam tais informações.



## 1- INTRODUÇÃO

A adoção maiores níveis de transparência das informações financeiras das empresas de capital aberto encontra-se associada com as melhores práticas de governança. Tais práticas, além de contribuírem para um melhor relacionamento com os acionistas minoritários, também são objeto de estudo de vários autores, como sendo responsável por vários benefícios, dentre eles, a valorização das ações.

Além do alto nível de divulgação das informações contábeis exigido pela CVM, ela também incentiva a divulgação de informações voluntárias afirmando que “os administradores das companhias, como responsáveis pela sua divulgação, deverão promover a avaliação contínua das necessidades adicionais de informações ao público, dado seu acesso e conhecimento sobre os fatos e sua maior capacidade de avaliar a sua relevância”.

Baseando-se na premissa de que o planejamento estratégico é uma ferramenta de avaliação do contexto da empresa, assim como de tomada de decisões, o que contribui significativamente para a melhoria do conteúdo informativo e conseqüentemente para a redução da assimetria informacional, o presente estudo tem como objetivo a análise das informações voluntárias acerca do planejamento estratégico evidenciadas nas informações contábeis exigidas pela CVM ( Comissão de Valores Imobiliários).

A pesquisa conta com dados secundários, extraídos dos relatórios da administração de todas as empresas listadas no nível de governança corporativa do novo mercado. Tal análise justifica-se pelo caráter subjetivo dos relatórios da administração e do alto grau de evidenciação presente neste nível de governança.

A contribuição do estudo se dá sob a forma de que, está sendo observada a presença de informações gerenciais nas divulgações obrigatórias, informações estas que são voluntárias e de caráter extremamente qualitativo.

## 2- REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1- Evidenciação

A Evidenciação está intimamente ligada com a compreensão das informações. Conforme o próprio significado da palavra, evidenciar é tornar evidente, ou seja, mostrar com clareza uma determinada informação ou situação. No âmbito da Contabilidade não é diferente, a evidenciação das demonstrações contábeis visa suprir os seus usuários de informações úteis e compreensíveis.

A evidenciação das demonstrações contábeis também encontra-se em consonância com o principal objetivo da Contabilidade, ou seja, fornecer informações aos seus usuários. Para Hendriksen e Van Breda(1999), o principal objetivo da divulgação financeira, é fornecer informações para a tomada de decisões, sendo que as demonstrações devem ser apropriadas de dados financeiros e outras informações relevantes. Além disso, para Quinteiro (2004, p. 1), “a evidenciação de informações contábeis relevantes reduz a assimetria de informações no mercado e, conseqüentemente, o risco de os investidores cometerem erros em suas decisões, aumentando a atração de capitais”.

Tais informações podem variar de acordo com o nível de informação desejada, no entanto, a quantidade de informação deve ser embasada nos conceitos de evidenciação adequada, evidenciação justa e evidenciação plena (Hendriksen e Van Breda, 1999). Já em relação á qualidade das informações evidenciadas, esta assume um caráter mais subjetivo e, conseqüentemente, mais difíceis de serem avaliados.

Muito se discute sobre o nível satisfatório de evidenciação das informações contábeis, assim como o nível de sofisticação da linguagem utilizada. Para Hendriksen e Van Breda uma divulgação apropriada deve estabelecer para quem a informação é dirigida, qual a finalidade e quanta informação é necessária. Por exemplo, nos EUA, assim como no Brasil, os principais usuários das informações contábeis são os acionistas, o governo e os credores, o que faz com que, estes usuários exerçam forte influência na elaboração das informações divulgadas.

No Brasil, as companhias abertas seguem as normas da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), onde os itens obrigatórios de evidenciação são descritos na Lei 6.404/76 e representados por: Balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das origens e aplicações dos recursos, demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e relatório da administração.

No entanto, a divulgação de informações voluntárias tem sido freqüentemente utilizada nas empresas dos níveis mais altos de governança.

Para Lanzana (2004), algumas empresas têm se envolvido em atitudes de divulgação de informações com vistas em buscar diferenciação em relação às demais, particularmente para angariar maiores recursos dos investidores, de serem avaliadas de forma mais adequada, além de manterem relacionamento interessante com o mercado. É

baseado nessas informações voluntárias que a pesquisa foi realizada, com o intuito de identificar informações voluntárias sobre o planejamento estratégico das empresas.

## 2.2- Relatório da Administração

O foco de análise desta pesquisa é o relatório da administração, visto que, de acordo com Ludícibus (2004, p. 128), “este relatório engloba normalmente informações de caráter não financeiro que afetam a operação da empresa”.

O Relatório da Administração deve evidenciar um conjunto de informações adicionais, visando complementar as demonstrações contábeis de uma empresa, para o processo de tomada de decisões. Burlin et al. (2001, p. 5) explicam que “o relatório da administração por apresentar-se de modo descritivo e não de uma forma técnica, como ocorre nos outros relatórios, possibilita o entendimento para um maior número de usuários, pois tem um poder maior de comunicação”.

Por conta das características apresentadas, o Relatório da Administração “deve ser um forte instrumento de comunicação entre a entidade, seus acionistas e a comunidade na qual se insere, posto que sua adequada elaboração proporcionará tomadas de decisões de melhor qualidade” (FIPECAFI, 2000, p. 399). Este relatório é exigido pela Lei nº 6.404/76 e recomendado no Parecer de Orientação nº 15/87 da CVM.

No Brasil, de acordo com a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, o Relatório da Administração deve ser publicado juntamente com as Demonstrações Contábeis tradicionais do encerramento do exercício social, e precisa conter as seguintes informações:

- a) aquisição de debêntures de sua própria emissão (art. 55, § 2º);
- b) política de reinvestimento de lucros e distribuição de dividendos constantes de acordo de acionistas (art. 118, § 5º);
- c) negócios sociais e principais fatos administrativos ocorridos no exercício (art. 133, inciso I);
- d) relação dos investimentos em sociedades coligadas e/ou controladas evidenciando as modificações ocorridas durante o exercício (art. 243).

A Lei nº 6.385/76, permite à CVM o estabelecimento de normas sobre o Relatório da Administração. Assim, a CVM pronuncia-se através do Parecer de Orientação nº 15, de 28 de dezembro de 1987, recomendando a divulgação de alguns itens neste relatório. A CVM entende ser necessário complementar as informações mínimas determinadas pela Lei nº 6.404/76. A título de recomendação e exemplo, no Parecer de Orientação nº 15/87, apresenta uma relação dos itens que também devem ser evidenciados no Relatório da Administração:

- a) descrição dos negócios, produtos e serviços - histórico das vendas físicas dos últimos dois anos e vendas em moeda de poder aquisitivo da data do encerramento do

exercício social; é recomendável também a descrição e análise por segmento ou linha de produto, quando relevantes para a sua compreensão e avaliação;

b) comentários sobre a conjuntura econômica geral - concorrência nos mercados, atos governamentais e outros fatores exógenos relevantes sobre o desempenho da companhia;

c) recursos humanos - número de empregados no término dos dois últimos exercícios e turn over nos dois últimos anos, segmentação da mão-de-obra segundo a localização geográfica, nível educacional ou produto, investimento em treinamento, fundos de seguridade e outros planos sociais;

d) investimentos - descrição dos principais investimentos realizados, objetivo, montantes e origens dos recursos alocados;

e) pesquisa e desenvolvimento - descrição sucinta dos projetos, recursos alocados, montantes aplicados e situação dos projetos;

f) novos produtos e serviços - descrição de novos produtos, serviços e expectativas a eles relativas;

g) proteção ao meio-ambiente - descrição e objetivo dos investimentos efetuados e montante aplicado;

h) reformulações administrativas - descrição das mudanças administrativas, reorganizações societárias e programas de racionalização;

i) investimentos em controladas e coligadas - indicação dos investimentos efetuados e objetivos pretendidos com as inversões;

j) direitos dos acionistas e dados de mercado - políticas relativas à distribuição de direitos, desdobramentos e grupamentos; valor patrimonial por ação, negociação e cotação das ações em Bolsa de Valores;

k) perspectivas e planos para o exercício em curso e os futuros - poderá ser divulgada a expectativa da administração quanto ao exercício corrente, baseada em premissas e fundamentos explicitamente colocados, sendo que esta informação não se confunde com projeções por não ser quantificada; e

l) em se tratando de companhias de participações, o relatório deve contemplar as informações acima mencionadas, mesmo que de forma mais sintética, relativas às empresas investidas.

### **2.3- Governança Corporativa e o Novo Mercado**

De acordo com o IBCG ( Instituto Brasileiro de Governança Corporativa), governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração,

Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

A adoção de boas práticas de governança corporativa permite que aos acionistas a gestão estratégica de sua empresa e a efetiva monitoração da direção executiva. Além disso, uma pesquisa realizada em junho de 2000 pela McKinsey & Co, em parceria com o Banco Mundial apurou que as ações das empresas que adotam maior transparência em sua divulgação têm suas ações mais valorizadas em cerca de 18 a 28%.

Partindo da premissa da valorização das ações a partir da adoção de maior evidenciação das transações, em dezembro de 2000 a BOVESPA criou o Novo Mercado, um segmento diferenciado de listagem destinado à negociação de ações emitidas por companhias que se comprometam, voluntariamente, com a adoção de práticas de governança corporativa adicionais em relação ao que é exigido pela Regulamentação brasileira.

Segundo a BOVESPA, as normas adicionais das empresas integrantes do Novo Mercado são:

- Capital Social composto exclusivamente por ações ordinárias;
- Extensão para todos os acionistas das mesmas condições obtidas pelos controladores quando da venda do controle da companhia;
- Realização de uma oferta pública de aquisição de todas as ações em circulação, no mínimo, pelo valor econômico, nas hipóteses de fechamento do capital ou cancelamento do registro de negociação no Novo Mercado;
- Conselho de Administração com mínimo de 5 (cinco) membros e mandato unificado de até 2 (dois) anos, permitida a reeleição. No mínimo, 20% (vinte por cento) dos membros deverão ser conselheiros independentes.
- Melhoria nas informações prestadas, adicionando às Informações Trimestrais (ITRs) – documento que é enviado pelas companhias listadas à CVM e à BOVESPA, disponibilizado ao público e que contém demonstrações financeiras trimestrais – entre outras: demonstrações financeiras consolidadas e a demonstração dos fluxos de caixa.
- Melhoria nas informações relativas a cada exercício social, adicionando às Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) – documento que é enviado pelas companhias listadas à CVM e à BOVESPA, disponibilizado ao público e que contém demonstrações financeiras anuais – entre outras, a demonstração dos fluxos de caixa.
- Divulgação de demonstrações financeiras de acordo com padrões internacionais IFRS ou US GAAP.
- Melhoria nas informações prestadas, adicionando às Informações Anuais (IANs) – documento que é enviado pelas companhias listadas à CVM e à BOVESPA, disponibilizado ao público e que contém informações corporativas – entre outras: a quantidade e características dos valores mobiliários de emissão da companhia detidos pelos grupos de acionistas controladores, membros do Conselho de Administração, diretores e membros do Conselho Fiscal, de forma agregada, bem como a evolução dessas posições.
- Realização de reuniões públicas com analistas e investidores, ao menos uma vez por ano.

- Apresentação de um calendário anual, no qual conste a programação dos principais eventos corporativos, tais como assembléias, divulgação de resultados etc.
- Divulgação de termos dos contratos firmados entre a companhia e partes relacionadas.
- Divulgação, em bases mensais, das negociações de valores mobiliários e derivativos de emissão da companhia por parte dos acionistas controladores.
- Manutenção em circulação de uma parcela mínima de ações, representando 25% (vinte e cinco por cento) do capital social da companhia.
- Quando da realização de distribuições públicas de ações, adoção de mecanismos que favoreçam a dispersão do capital.
- Adesão à [Câmara de Arbitragem do Mercado](#), para resolução de conflitos societários.

#### **2.4- Planejamento Estratégico**

O Planejamento estratégico foi o item analisado no presente estudo, visto que representa uma ferramenta útil aos acionistas como base de avaliação de seus investimentos. Para Philip KOTLER (1975), “O Planejamento Estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela Organização, visando maior grau de interação com o ambiente”. Complementando a definição anterior, (ANTHONY & GOVINDARAJAM, 2006) afirmam que “o Planejamento Estratégico é o processo pelo qual são decididos os principais programas que a organização pretende adotar para implementar e manter suas estratégias, bem como o volume de recursos que serão aplicados em cada programa.”

Trata-se de um instrumento de gestão que possibilita a projeção de um conjunto de ações focada em um determinado resultado. Isto significa que o planejamento estratégico permite a formulação de para a seleção de programas de ação e para sua execução, levando em conta as condições internas e externas à empresa e sua evolução esperada.

Embora haja controvérsias entre os autores sobre a definição do planejamento estratégico, visto que este é um processo que encontra-se em constante evolução, é possível perceber unanimidade em relação às etapas que o compõem (ROSSETTI, SELIC & CORAL). A primeira fase reside no Diagnóstico do Posicionamento Estratégico da Empresa em relação ao Mercado, sempre do ponto de vista competitivo, buscando-se identificar as tendências internas e externas. É uma análise do momento e das perspectivas a que a Empresa está sujeita, se continuar nos atuais padrões de gestão empresarial.

A segunda fase reside na Análise e identificação do que se deve fazer para aumentar sua capacidade competitiva. É a fase de Planejamento Estratégico propriamente dita, na qual as abordagens internas e externas são exaustivamente analisadas, para a definição do que precisa ser mudado, quais metas precisam ser atingidas, objetivos e planos de ação, bem como quem vai executar o quê.

A terceira fase é da Implementação, e trata-se de uma fase geralmente cheia de turbulências porque são inevitáveis as “Resistências às Mudanças”, tanto por parte de algumas pessoas isoladamente, como de grupos que se unem por não se adequarem ao processo de descontinuidade da fase anterior para a nova fase do planejamento estratégico. Como última fase, observa-se o controle dos resultados, o qual busca a verificação dos resultados obtidos em contraste com os resultados esperados.

## 2.5- Importância do Planejamento Estratégico

O Brasil, assim como os outros países, encontra-se em constante progresso tecnológico, fazendo com que as inovações tecnológicas se tornem rotineiras nas empresas de grande porte. A busca pela diferenciação tornou-se presente na maioria das organizações, principalmente, quando se refere às companhias de capital aberto, que além da competitividade, também tem a crescente preocupação com a busca por novos investidores.

Apesar de positivas, essas mudanças acarretam para as empresas uma busca crescente pelo progresso e desenvolvimento de suas ferramentas de gestão. É nesse sentido que entende-se a importância do planejamento estratégico. Para Santos (1992), a evidência dessas mutações em que encontra-se a sociedade, faz com que as indústrias se posicionem de forma cada vez mais eficiente, para fazer valer sua experiência administrativa quanto à capacidade de se antecipar aos fatos futuros. O mesmo autor ainda ressalta que a ênfase do planejamento estratégico está no futuro e não no presente e a distância de observação é de acordo com a velocidade das mudanças ocorridas no presente.

Isto significa que, a constante evolução vivida pela sociedade afeta significativamente o comportamento das empresas, principalmente em se tratando do planejamento estratégico utilizado pelas mesmas. Assim é possível a compreensão da importância do planejamento estratégico, visto que, tal ferramenta é de extrema valia no direcionamento da empresa e na previsão e precaução de eventos futuros que possam acarretar graves conseqüências. Cabe ressaltar também a importância dessa visão do planejamento estratégico por parte dos acionistas minoritários, que têm acesso, em sua maioria, às informações financeiras das companhias.

## 2.6- Estratégias

Para Anthony e Govindarajam, a formulação de estratégias é primordial na consecução do planejamento estratégico, visto que a formulação de estratégias é o processo pelo qual se decide desenvolver uma estratégia e o planejamento é o processo no qual se coloca em prática a implementação dessa estratégia.

O processo de formulação de estratégias é quando a administração define os objetivos da empresa e as estratégias para que esses objetivos sejam atingidos. Uma das diferenças deste processo com o processo do planejamento estratégico, segundo Anthony e Govindarajam, é a presença da criatividade. Isso ocorre devido à abrangência do planejamento estratégico, que tende a ser institucionalizado, enquanto a formulação de estratégias pode mudar de acordo com estudos e pesquisas realizados.

### **3- METODOLOGIA**

A etapa preliminar foi caracterizada pela realização uma revisão bibliográfica sobre o assunto a fim de propiciar uma melhor análise do problema em questão e a elaboração de uma pesquisa com resultados relevantes. Essa revisão foi feita através de livros de autores conceituados, artigos de revistas de contabilidade, trabalhos e teses encontrados via internet, para um melhor entendimento dos aspectos teóricos da pesquisa.

A etapa seguinte é a análise dos relatórios da administração. A técnica de pesquisa utilizada foi a análise de conteúdo, que, segundo Vergara citando Bardin (1997, p.42), é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

O relatório da administração analisado foi o do ano de 2006 de todas as empresas que integram o Novo Mercado, totalizando 82 empresas. Tal opção foi baseada no conteúdo subjetivo e estratégico destes relatórios, que, teoricamente, são utilizados como meio de comunicação entre o conselho de administração e os acionistas.

### **4- ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Após a análise, as empresas foram divididas em três grupos, de acordo com o grau de evidenciação das informações sobre o planejamento estratégico. O primeiro grupo, que recebeu a pontuação mais baixa, é representado pelas empresas que não evidenciam informações sobre seu planejamento estratégico. Já o segundo grupo, que recebeu a pontuação 2 (dois), é representado pelas empresas que evidenciam em suas informações obrigatórias apenas o tipo de estratégia adotada pela empresa.

O terceiro e último grupo, com a pontuação mais alta (três), é composto pelas empresas que evidenciam informações amplas sobre seu planejamento estratégico. Tais empresas apresentam um alto grau de evidenciação do seu planejamento estratégico, bem como o desdobramento do mesmo em objetivos. Isto significa que as empresas também divulgaram as ações cabíveis coerentes com os planos a longo prazo.

O alto grau de evidenciação das empresas do Grupo 3 pode ser exemplificado a partir de trechos extraídos de relatórios da administração, conforme segue:

#### **Exemplo1:**

“Em 2007 continuaremos executando nossa estratégia de crescimento e desenvolvimento de longo prazo. Especificamente:

I. No mercado interno:



- Consolidar nossa posição de fornecedor de soluções de equipamento eletro-eletrônicos industriais e de desenvolvedor de sistemas específicos para a área de Energia, com pacotes de alto valor agregado.

## II. No mercado externo:

- Aumentar a participação em equipamentos eletro-eletrônicos industriais em todos os mercados mundiais
- Incrementar as exportações de equipamentos de Energia e Automação.”

### **Exemplo 2:**

“A estratégia da B2W é melhorar sua posição competitiva no mercado de varejo brasileiro. A seguir, apresentamos os principais elementos desta estratégia:

- Crescimento de vendas e geração de caixa operacional através da melhoria contínua na nossa operação
- Capturar sinergias operacionais e vantagens competitivas provenientes da integração dos canais Americanas.com, Shoptime e Submarino
- Aumentar o volume de negócios de nossas subsidiárias (Submarino Viagens, Submarino Finance e Ingresso.com)
- Buscar a atualização tecnológica e logística, bem como capacitar nossos associados, de forma a suportar os desafios que se apresentam na trajetória de crescimento da companhia
- Aumentar nossa base de clientes ativos
- Aumentar a frequência de compras
- Prospectar viabilidade de oportunidades de desenvolvimento de negócios no mercado internacional”

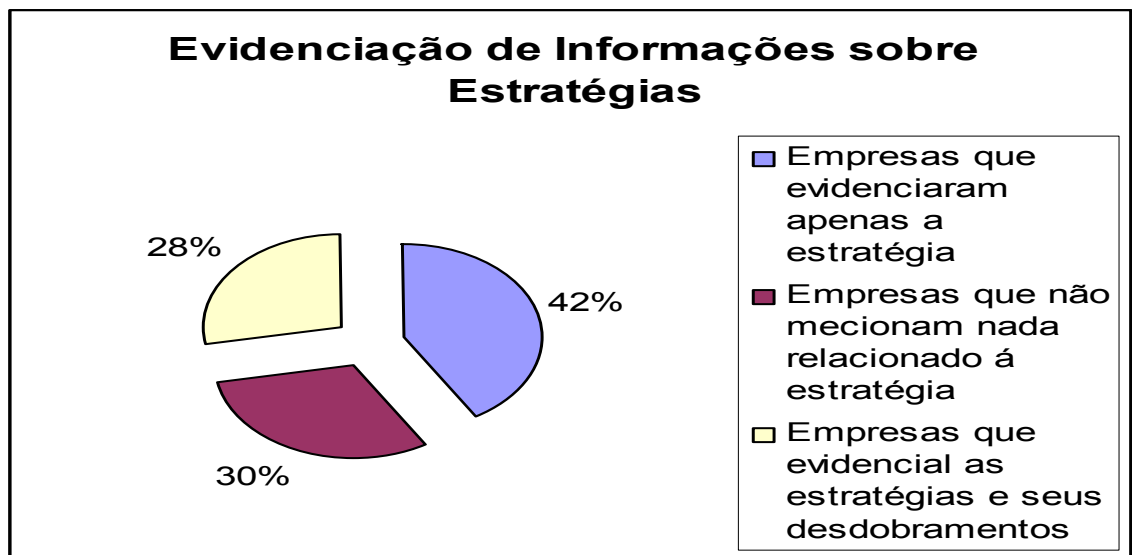
A partir dos exemplos anteriores é possível visualizar melhor a evidenciação do planejamento estratégico das empresas, visto que o desdobramento do planejamento estratégico em objetivos é facilmente identificado, além da descrição clara das metas para o exercício posterior.

O agrupamento das empresas, de acordo com o nível de evidenciação das informações sobre o planejamento estratégico pode ser visto no quadro a seguir:

**QUADRO 1 – AGRUPAMENTO DAS EMPRESAS CONFORME O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO**

<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Bco Brasil	Açúcar Guarani	B2W Cia do Varejo
Bco Nossa Caixa	Agra Empreend.	CR2
Brascan Residential Properties	Imobiliários	Cyrella Comercial
Cia Providência Ind. E Com.	American Banknote	Datasul
Company	Brasil Agro	Diagnósticos
Const Tenda	Brasil brokers	Eternit
Cremer	Brasil Ecodiesel	Gafisa
Cyrella Brazil Realty	BR Malls participações	Iguatemi
Embraer	Camargo Corrêa	Indústrias Romi
EZ Tec Empreend. e particip.	Cia Brasileira Desenv.	JBS
Fertilizantes Heringer	Cia Concessões Rodoviárias	Klabin
LPS Brasil	Cia Hering	Light
Minerva	Cia Saneamento SP	Lupatech
MMX Mineradora	Cia Saneamento MG	M. Dias
MRV Engenharia e Particip.	Cosan	Marisa
Odontoprev	CSU	Medial
PDG Realty	Drogasil	Natura
Positivo Informática	EDP Energias	Obrascon
Redecard	Even Const. e Incorp.	Perdigão
São Martinho	Grendene	Renar
Springs Global Particip.	GVT	São Carlos Emp. e Particip.
	Helbor	Tecnisa
		Weg

TOTVS	Inpar	
TPI	JHSF	
Trisul	Localiza	
	Log in Logística Intermodal	
	Lojas Renner	
	Mafrig	
	Metalfrio	
	Porto Seguro	
	Profarma	
	Rodobens	
	Rossi Residencial	
	Tegma Gestão Logística	
	Tracbel Energia	



O quadro exposto resume os resultados desta pesquisa. Conforme os resultados apurados, a maioria das empresas, ou seja, 42% estão evidenciando apenas o tipo de estratégia utilizada, e 30%, sequer mencionam a estratégia adotada.

## **5- CONCLUSÃO**

Apesar do alto índice de empresas que não evidenciam informações sobre o planejamento estratégico das mesmas, o resultado pode ser considerado positivo, no sentido de que tais informações não são informações obrigatórias exigidas pela CVM.

Embora tais informações contribuam significativamente para a expectativa dos investidores, os custos relativos à complexidade do método e as incertezas quanto à divulgação de informações extremamente gerenciais representam fatores contrários à esta divulgação, visto que o acesso às mesmas é livre tanto aos investidores, quanto aos concorrentes.

Recomenda-se como parte de continuação deste estudo, a evidenciação de outras informações gerenciais voluntárias, ressaltando-se ainda a importância dessas informações para o investidor na tomada de decisões.

## 6-REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. Ed. Atlas, São Paulo, 2006.
- BOLSA de Valores de São Paulo. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br>>. Acesso em 15/11/2007
- BRASIL. Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Manuais de Legislação Atlas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRASIL. Lei da Criação da Comissão de Valores Mobiliários, Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a criação da Comissão de Valores Mobiliários. *Manual de contabilidade da sociedade por ações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- BURLIN, L. R. et al. Relatório da administração: uma análise exploratória de suas informações no aspecto qualitativo. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 1., 2001, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2001.
- COMISSÃO de Valores Mobiliários. *Parecer de Orientação nº 15*, de 28 de dezembro de 1987. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>.
- CORAL, Eliza; ROSSETTO, Carlos R.; SELIG, Paulo M. O Planejamento Estratégico e a. Formulação de Estratégias Econômicas, Sociais e Ambientais: uma proposta em busca da sustentabilidade empresarial. [http://www.fgvsp.br/iberoamerican/Papers/0306\\_Artigo%20Iberoamerican%20-%20PEPSE.pdf](http://www.fgvsp.br/iberoamerican/Papers/0306_Artigo%20Iberoamerican%20-%20PEPSE.pdf) acesso em 16/11/2007.
- FIPECAFI – Fundação Instituto de pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing*. São Paulo : Atlas, 1975.
- LANZANA, A. P. *Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras*. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós- Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- QUINTEIRO, L. G. L. A relação entre a evidenciação de informações contábeis e a volatilidade dos retornos das ações no Brasil. In: CLADEA, 39., 2004, República Dominicana. *Anais...* República Dominicana: CLADEA, 2004.
- VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 2005.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**RELACIONES DE LA DIMENSIÓN Y LA CERTIFICACIÓN ISO 9000  
CON EL SISTEMA DE MEDICIÓN EMPRESARIAL**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**LUZ MARÍA MARÍN VINUESA**  
UNIVERSIDAD DE LA RIOJA (ESPAÑA)

**M. CARMEN RUIZ-OLALLA CORCUERA**  
UNIVERSIDAD DE LA RIOJA (ESPAÑA)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**RELACIONES DE LA DIMENSIÓN Y LA CERTIFICACIÓN ISO 9000 CON EL SISTEMA  
DE MEDICIÓN EMPRESARIAL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

La teoría contable más reciente sugiere que todos los componentes de una organización deben ajustarse convenientemente para evitar fricciones que conduzcan a resultados no deseados, de forma que cada estrategia organizativa debe dar lugar a un sistema de control de gestión que esté en consonancia con ella. En esta línea, los sistemas de medición del rendimiento pasan a desempeñar un papel fundamental en el desarrollo de los planes estratégicos, y desde la literatura se sugiere la idoneidad de las estrategias basadas en la calidad con el uso de indicadores no financieros.

Basándose en este marco contingente, este trabajo introduce una nueva variable de estudio: la dimensión empresarial. El objetivo es analizar empíricamente la relación de la certificación ISO 9000 y de la dimensión con la utilización de indicadores no financieros en empresas pertenecientes al sector del mueble en España. Los resultados confirman que son las empresas certificadas las que utilizan en mayor medida los indicadores no financieros. También son las empresas de mayor dimensión las que más los emplean. Sin embargo, estar certificadas y tener mayor dimensión conjuntamente no conlleva un mayor uso de indicadores no financieros.

**PALABRAS CLAVE:** Certificación ISO 9000, Sistemas de medición, dimensión empresarial, indicadores no financieros.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los sistemas de medición del rendimiento basados en indicadores no financieros constituyen la respuesta de la contabilidad de gestión a la demanda empresarial de nuevos sistemas de medición, distintos de los tradicionales, que permitan gestionar algunas variables que hoy día se consideran claves para la toma de decisiones estratégicas (Kaplan, 1984).

Algunas limitaciones de las tradicionales medidas del rendimiento, en concreto, su excesivo énfasis en el corto plazo y su escasa integración con las metas estratégicas de la empresa (Maskell, 1989; Dent, 1990), ha motivado el creciente interés de la literatura por los indicadores no financieros (Vaivio, 1999). Su desarrollo, tanto a nivel académico como empresarial, se ha sustentado en el reconocimiento de la capacidad que tienen para realizar mediciones sobre aspectos tales como la satisfacción de los clientes, la flexibilidad o la productividad (McNair et al., 1990), más acordes con las nuevas necesidades de las empresas en el entorno económico actual.

En la literatura empírica basada en la teoría de la contingencia se ha demostrado la conveniencia de utilizar indicadores no financieros para gestionar la estrategia empresarial. Algunos estudios comprueban las circunstancias ante las cuales las empresas muestran un mayor interés por el uso de tales indicadores, entre ellas la implantación de estrategias diferenciadoras, esto es, orientadas hacia aspectos tales como la flexibilidad y la descentralización (Abernethy y Lillis, 1995), las orientadas hacia la innovación (Hoque, 2004), o hacia la calidad (Daniel y Reitsperger, 1991; Perera et al. 1997). En general, la utilidad de los indicadores no financieros para gestionar estrategias basadas en la calidad ha sido demostrada en las investigaciones realizadas al respecto, justificándose su capacidad para mejorar continuamente los resultados de la calidad (Daniel y Reitsperger, 1991), y para mejorar los resultados que derivan de gestionar una producción orientada hacia el cliente (Perera et al. 1997).

Desde esta aproximación de estudio, también se sugiere que la dimensión de las empresas debe afectar a la forma en la que éstas diseñan y utilizan los sistemas de gestión (Lawrence y Lorsch, 1967; Burns y Stalker, 1961). En el sentido de que las empresas de mayor dimensión requieren elaborar unos sistemas de medición que les permitan controlar un rango de aspectos más amplio que aquel que tienen que controlar las empresas de menor dimensión (Kaplan y Atkinson, 1998). Si bien algunos estudios han demostrado que el uso de un sistema de medición sofisticado, como el Balanced Scorecard, no depende del dimensión de la empresa (Kaplan y Norton, 1996), también se ha llegado a conclusiones diferentes en otras investigaciones, ya que Hoque y James (2000) evidencian que las empresas de mayor dimensión es más probable que hagan un mayor uso de un sistema de gestión que incluya indicadores no financieros de medición.

Todo lo anterior nos ha llevado a plantear un estudio cuyo objetivo se basa en analizar cómo incide el interés por la calidad, manifestado éste en el reconocimiento de calidad ISO 9000 que poseen las empresas, sobre la utilización de indicadores no financieros de medición, comprobando además, si hay una relación entre el uso de indicadores y la dimensión empresarial, y si dicha relación se mantiene en todas las empresas independientemente de su interés por la calidad. Con este trabajo que analiza conjuntamente la existencia de relaciones entre el uso de los indicadores y las variables



contingentes: dimensión y calidad, se pretende aportar más evidencia empírica sobre el rol de las nuevas prácticas de los sistemas de gestión, necesaria según Chenhall (2003) en los entornos actuales.

Para llevar a cabo el desarrollo empírico del trabajo nos hemos basado en el sector industrial del mueble en España. Con ello pretendemos profundizar en el conocimiento y en la relación de las variables mencionadas, dentro de un sector industrial distinto a los estudiados hasta el momento, y en un ámbito geográfico también diferente. Teniendo en cuenta que la percepción de los directivos sobre la importancia de los indicadores puede diferir en función del contexto de actividad en el que la empresa opera, en este trabajo se ha desarrollado, a partir del instrumento propuesto por Perera et al. (1997), una escala capaz de medir el uso de los indicadores, de una forma fiable y válida.

Con este objetivo de investigación, estructuramos el trabajo de la siguiente forma: a partir de esta introducción, en el siguiente apartado se revisan las principales contribuciones contingentes de estudio de los indicadores, a partir de las cuales se plantean las hipótesis de investigación; en el siguiente apartado se describe la metodología empleada en la investigación y las variables objeto de estudio; seguidamente se corrobora la fiabilidad y validez de la escala de medida de los indicadores; a continuación se presentan los resultados de contrastar las hipótesis propuestas; para terminar se exponen las conclusiones más relevantes del estudio.

## **2. REVISIÓN DE LA LITERATURA**

Bajo la teoría de la contingencia se argumenta que los sistemas de gestión contables deberían diseñarse atendiendo a la estrategia específica de cada organización (Otley, 1980). Dicho de otra forma, los sistemas de medición del rendimiento juegan un papel fundamental en el desarrollo de los planes estratégicos, ya que se vinculan con los objetivos y metas estratégicas que contribuyen a la creación de valor empresarial (Ittner y Larcker, 1998). En este sentido, la estrategia basada en la filosofía de la gestión de la calidad ha promovido un extenso interés por el uso de los indicadores no financieros, debido a que los tradicionales indicadores financieros, orientados hacia el corto plazo, no pueden reflejar todos los beneficios derivados de las mejoras provenientes de la citada estrategia (Albright y Roth, 1993; Fuentes, 1996).

Dentro de las investigaciones que consideran la estrategia como la variable contingente central, algunas de ellas han dirigido sus esfuerzos hacia el estudio de estrategias diferenciadoras o prospectivas, es decir, aquellas orientadas hacia los factores claves del éxito empresarial (Abernethy y Lillis, 1995; Hoque, 2004; Ittner y Larcker, 1997; Perera et al. 1997; Abdel-Maksoud et al. 2005). En general, el logro de las estrategias diferenciadoras exige el uso de unos sistemas de control de los resultados muy flexibles. Siguiendo a Hoque (2004, p. 488), en las empresas que formulan este tipo de estrategias, el uso de indicadores financieros puede contribuir a que los directivos presten menor atención a los factores críticos del éxito, tales como la calidad, la fiabilidad, el servicio, la innovación, la atención de las necesidades del cliente, o el tiempo; la implantación de estas estrategias debería acompañarse con un mayor uso de indicadores no financieros.

Con relación a las estrategias orientadas hacia la calidad, en sus distintas conceptualizaciones, las principales investigaciones han demostrado empíricamente la utilidad de los indicadores no financieros para gestionar este tipo de estrategias. Los resultados del análisis llevado a cabo por Daniel y Reitsperger (1991) ya pusieron de manifiesto que las empresas que siguen una estrategia de calidad basada en cero defectos, han cambiado sus sistemas de control de gestión con el fin de aumentar las mejoras continuas en la calidad, que son a la vez la clave de esta estrategia. Asimismo, la relación positiva entre las estrategias de calidad centradas en el cliente, como aproximación de prácticas de gerencia y tecnología avanzadas, y la utilización de indicadores no financieros también ha sido demostrada por Perera et al. (1997). En este sentido, Najmi y Kehoe (2000) proponen un modelo de desarrollo de la calidad, que incluye, desde la implantación de las normas ISO hasta la aplicación de prácticas más avanzadas, mostrando relaciones positivas entre el desarrollo de las prácticas de calidad y la utilización de sistemas de medición que incluyen indicadores no financieros de control. La adopción de prácticas de gestión de la calidad también está asociada con una mayor utilización de indicadores no financieros, tal como muestra más recientemente el estudio de Abdel-Maksoud et al. (2005). Aunque Carr et al. (1997) no encontraron diferencias significativas en las prácticas de gestión analizadas entre empresas certificadas y no certificadas, sí concluyeron la mayor utilización de medidas de la calidad en las empresas certificadas ISO 9000.

Si bien no hemos encontrado trabajos que relacionen directamente los indicadores no financieros y la ISO 9000, apoyándonos en las premisas descritas en los párrafos anteriores proponemos la primera hipótesis del estudio:

Hipótesis 1: las empresas comprometidas con la calidad utilizan los indicadores no financieros en mayor medida que las empresas no comprometidas.

Por otra parte, la teoría de la contingencia de las organizaciones también sugiere que la dimensión de las empresas debe afectar a la forma en la que éstas diseñan y utilizan los sistemas de gestión (Lawrence y Lorsch, 1967; Burns y Stalker, 1961). A medida que las empresas aumentan su dimensión, sus operaciones se hacen más complejas y los problemas de comunicación y control requieren una mayor atención (Merchant, 1984). En este sentido, numerosos estudios contables sugieren que en empresas de mayor dimensión se tiende a utilizar unos procesos contables y de gestión más especializados y sofisticados (Libby y Waterhouse, 1996; Ezzamel, 1990).

De la misma forma, el incremento en el grado de estructuración y de descentralización de las actividades, debido en parte al aumento de dimensión en las empresas (Burns y Stalker, 1961), pone de manifiesto la necesidad de una adecuada comunicación, y por tanto, de unos adecuados sistemas de información y control. En consecuencia, las empresas de mayor dimensión requieren elaborar unos sistemas de información y medición que les permitan controlar un amplio rango de aspectos (Kaplan y Atkinson, 1998). A este respecto, centrando su estudio sobre el sistema de gestión Balanced Scorecard, que contiene indicadores financieros y no financieros de medición, Hoque y James (2000) evidencian una relación positiva y estadísticamente significativa entre el dimensión y el uso de este sistema de gestión. Tal como defienden y demuestran estos autores, las empresas de mayor dimensión es más probable que hagan un mayor

uso de un sistema de gestión que incluye indicadores no financieros de medición. Bajo estos planteamientos, proponemos la segunda hipótesis de investigación:

Hipótesis 2: las empresas de mayor dimensión utilizan los indicadores no financieros en mayor medida que las empresas más pequeñas.

### **3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **3.1. Datos**

Para realizar el estudio empírico, seleccionamos como población objeto de estudio al conjunto de empresas mercantiles con domicilio social en España, pertenecientes al sector industrial del mueble, que están en activo y cuentan como mínimo con 45 trabajadores. Establecimos de manera discrecional este límite de dimensión para dejar al margen aquellas empresas con una estructura y organización empresarial menos desarrollada<sup>91</sup>.

Los datos de identificación de las empresas que cumplían estos requisitos (515 empresas) fueron obtenidos de la base de datos SABI. Utilizamos un cuestionario estructurado para obtener la siguiente información<sup>92</sup>: a través del primer apartado conseguimos información sobre la condición de empresa certificada o no por la norma ISO 9000; en el apartado número cuatro se recoge información sobre la utilización de indicadores no financieros por parte de las empresas durante el periodo comprendido en los tres últimos años (2005-2004-2003). El número de cuestionarios válidos ascendió a 130, lo cual supone una tasa de respuesta del 25.24% similar a la de otros trabajos que han utilizado metodologías comparables (Chenhall, 1997; Easton y Jarrell, 1998). Finalmente, obtuvimos de SABI la información económica relativa a la cifra de ventas, activo y número de empleados, para el periodo de referencia<sup>93</sup>.

#### **3.2. Variables de estudio**

##### **3.2.1. Interés por la calidad (ISO)**

La variable interés por la calidad (ISO) es una variable dicotómica que sólo puede tomar valores 1/0 para definir opciones mutuamente excluyentes, el disponer o no del certificado de calidad ISO 9000.

##### **3.2.2. Uso de indicadores no financieros (INF)**

Una gran parte de la literatura contable recoge bajo la denominación de indicadores no financieros, aquellas medidas distintas de las que tradicionalmente han venido suministrando información sobre la situación económico-financiera de la empresa. Siguiendo las aproximaciones conceptuales y el criterio de clasificación de indicadores adoptado por autores como Howell y Soucy (1987), Horngren et al. (1994), Abernethy y Lillis (1995) o Perera et al. (1997), nos parece adecuado utilizar la denominación de “indicadores no financieros” para referirnos a las medidas, tanto cuantitativas como

---

<sup>91</sup> Otros estudios previos que miden la utilización de indicadores no financieros, también establecen un límite de dimensión de las empresas objeto de estudio. Abernethy y Lillis (1995) seleccionan empresas de más de 200 empleados y Perera *et al.* (1997) seleccionan las empresas de más de 50 empleados.

<sup>92</sup> Si bien el cuestionario constaba de nueve apartados diferenciados, para elaborar este documento sólo utilizamos el apartado número cuatro del mismo.

<sup>93</sup> Las variables: cifra de ventas, activo y número de empleados, las utilizamos para determinar el dimensión de la empresa.

cualitativas, que se emplean para medir los factores intangibles sobre los que actualmente se sustenta la ventaja competitiva de la empresa (calidad, flexibilidad, innovación, cliente, etc.).

En este sentido, para medir el uso de los indicadores no financieros hemos utilizado la escala que Perera et al. (1997) utilizan en su investigación. Ésta es una adaptación de la escala que Abernethy y Lillis (1995) desarrollaron basándose en las aportaciones de Kaplan (1983), Howell y Soucy (1987) y Chase (1990). La lista de indicadores no financieros que conforman dicha escala ha sido adaptada a nuestro estudio, incorporando modificaciones en la redacción de algunos ítems para favorecer su comprensión.

De esta forma la medición de la variable de indicadores no financieros (INF) la hemos realizado a través de una escala multi-ítems (tabla 1). Cada ítem ha sido valorado por parte de las empresas con una escala tipo Likert de 7 puntos. Así, la persona encuestada (director financiero o de calidad) ha indicado de 1 a 7 el uso de estas medidas, donde 1= no ha sido utilizado un determinado indicador en la empresa y 7= el grado de utilización ha sido máximo.

### 3.2.3. Dimensión de la empresa (DIM)

La dimensión de la empresa fue medida a través de una variable discreta que toma los valores 1, 2 ó 3, donde 1=pequeña; 2=mediana y 3=grande.

Para clasificar la muestra por la dimensión de las empresas, hemos utilizado el criterio de la Unión Europea, que en su recomendación 2003/361/CE establece los requisitos que deben cumplir las empresas para ser clasificadas en microempresas, pequeñas, medianas y grandes<sup>94</sup>.

## 4. VALIDACIÓN DE LA ESCALA DE MEDICIÓN DE LOS INDICADORES

Para asegurar la correcta utilización de la escala multi-ítems (Hair et al., 1999) propuesta para medir la variable INF, y asimismo, contribuir a la mayor consistencia de las conclusiones de la investigación (Smith, 2003), hemos validado dicha escala primero con un análisis factorial exploratorio, y después utilizando un análisis confirmatorio (AFC) de segundo orden<sup>95</sup>.

En la aplicación del análisis factorial exploratorio se ha utilizado el método de componentes principales con rotación varimax (ortogonal)<sup>96</sup>, siguiendo el criterio de Kaiser (autovalores mayores que la unidad) para extraer las dimensiones subyacentes

---

<sup>94</sup> Ninguna empresa de la muestra puede clasificarse como microempresa porque ninguna de ellas tiene menos de 10 empleados. Para que una empresa sea clasificada en alguno de los otros grupos citados, deberá cumplir en un ejercicio determinado al menos dos de los tres límites siguientes: *pequeña empresa* (empleados menos de 50 y volumen de negocios o activo, en miles de €, hasta 10.000 €), *mediana empresa* (empleados menos de 250 activo y volumen de negocios en miles de € no excede de 50.000 € ó activo no excede de 43.000 €) y *gran empresa* (empleados más de 250 y volumen de negocios en miles de € más de 50.000 € ó activo más de 43.000 €).

<sup>95</sup> En una primera fase se realiza el análisis exploratorio para identificar los ítems que conforman la escala de medida, así como el número de dimensiones subyacentes de la misma. A partir de los datos resultantes de éste análisis, en una segunda fase el análisis confirmatorio permite ratificar la estructura subyacente y confirmar la validez de las dimensiones de la escala.

<sup>96</sup> La rotación ortogonal se refiere a la rotación de de los factores de forma que permanezcan en ángulos rectos unos de otros, con el objetivo de maximizar la varianza de los factores (Pedhazur y Pedhazur, 1991).

del uso de los indicadores no financieros. A este respecto, se han encontrado tres factores significativos que en su conjunto explican un 69,335% de la varianza total. Tal como se refleja en la tabla 1, cada uno de los diez ítems presenta cargas significativas en al menos uno de estos tres factores, ya que todas ellas muestran valores superiores a 0,5 o muy próximos (Hair et al., 1999). En conjunto, la fiabilidad de la escala alcanza un valor de 0,813, superior al valor mínimo recomendable en la literatura (0,7). Siguiendo las recomendaciones de Naranjo-Gil (2006) también hemos tenido en cuenta algunos estadísticos como son la medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) y el test de esfericidad de Bartlett, que nos permiten aceptar que el análisis factorial resulta a priori oportuno y que puede proporcionar conclusiones satisfactorias<sup>97</sup>.

Tabla 1: Análisis factorial exploratorio de la escala de medición de INF

Indicadores de la escala Multi-ítems de INF	Factor 1	Factor 2	Factor 3
Devoluciones	0,931		
Quejas o reclamaciones	0,902		
Productos defectuosos	0,841		
Productos nuevos lanzados al mercado		0,817	
Habilidades en el diseño y mejora de los productos		0,818	
Desviaciones en recursos		0,731	
Tiempo de utilización de las máquinas		0,625	
Pedidos entregados a tiempo			0,846
Clientes satisfechos			0,793
Tiempo empleado en la entrega de productos			0,460

Con relación a los factores identificados, el primero de ellos incluye aquellos indicadores que permiten controlar la calidad del producto. Por ello, este primer factor podría interpretarse como indicadores de producto (INFP). El segundo factor podría interpretarse como indicadores de proceso (INFPR), ya que incluye aquellos indicadores más relacionados con el control del desarrollo del proceso productivo. Finalmente, el tercer factor está formado por aquellos indicadores relacionados con el servicio ofrecido al cliente, interpretándose como indicadores de cliente (INFC).

En la aplicación del AFC seguimos las recomendaciones que suelen proponerse en la literatura al uso (Hair et al., 1999). Para ello hemos cargado cada ítem solamente sobre el factor para el cual había sido propuesto en el análisis factorial exploratorio previo. Así planteamos un análisis con tres factores latentes con el siguiente número de indicadores: INFP (3), INFPR (4) y INFC (3).

Una vez propuesto el modelo de medida, procedemos a su estimación utilizando el método de máxima verosimilitud (ML). Además, con objeto de salvar el posible distanciamiento de normalidad multivariante de los datos, aplicamos la técnica Bootstrapping en dos pasos. Primero realizamos un Bollen-Stine Bootstrap para interpretar los valores de la probabilidad (p-valor) de ajuste global del modelo y después ejecutamos un Bootstrap estándar para obtener las medidas, errores estándar y los sesgos de las estimaciones (Ver Byrne, 2001).

<sup>97</sup> KMO=0,731; Prueba de esfericidad de Bartlett ( $\chi^2=596,644$  p=0,000).

De los análisis efectuados se desprende la validez de la escala final de medida recogida en la tabla 2. Si bien la escala de medida inicial estaba constituida por un mayor número de ítems (10 ítems), algunos de ellos fueron eliminados en el análisis que realizamos siguiendo las recomendaciones de Hair et al. (1999)<sup>98</sup>. La validez convergente de las escalas se confirma por la significación estadística de las cargas de cada indicador sobre las variables. Las cargas de todos los indicadores son altas, con valores que oscilan entre 0,53 y 0,94, y estadísticamente significativas. Esto nos verifica las relaciones de cada indicador con su factor. Por otro lado, la fiabilidad individual de la mayoría de los indicadores excede de 0,5, es decir, comparten con el factor más del 50% de la varianza. Sólo la varianza de dos factores es algo inferior a 0,5. Si bien este valor es recomendable y no excluyente (Sharma, 1996), en general podemos considerar una aceptable validez de contenido de la escala. El análisis de la fiabilidad compuesta y de la varianza extraída de cada variable latente nos permite confirmar que los indicadores considerados son suficientes en su representación. Los valores de ambas medidas, superiores en todo caso a 0.7 y 0.5 respectivamente, muestran la consistencia interna de los instrumentos de medición.

Tabla 2: Escala de medición final de la variable INF

Indicadores de las Variables	Cargas estandarizadas (CR)	Fiabilidad individual	Fiabilidad compuesta	Varianza extraída
Uso indicadores no financieros (INF)				
Factor INFP ( indicadores de producto)			0.91	0.77
Devoluciones	0.939 (12.413***)	0.882		
Quejas o reclamaciones	0.881 (11.818***)	0.777		
Productos defectuosos	0.808 (•)	0.653		
Factor INFPR (indicadores de proceso)			0.76	0.53
Productos nuevos lanzados al mercado	0.772 (5.925***)	0.596		
Habilidades en el diseño y mejora de los productos	0.838 (•)	0.702		
Desviaciones en recursos	0.531 (5.139***)	0.282		
Tiempo de utilización de las máquinas	Item eliminado			
Factor INC ( indicadores de cliente)			0.73	0.58

<sup>98</sup> La eliminación de algunos ítems responde a la valoración de su fiabilidad individual o correlación múltiple al cuadrado ( $R^2$ ), que muestra la proporción de varianza que dicho indicador tiene en común con su factor o variable latente. Aunque es difícil establecer qué nivel indica una alta fiabilidad individual, una buena regla es considerar que un indicador debe tener al menos un 50% de su varianza en común con la variable latente (Sharma 1996). En nuestro estudio hemos considerado recomendable un nivel mínimo de 0,5, y en caso de obtener algún indicador no significativo o con una varianza muy inferior a este nivel, hemos seguido las recomendaciones de Hair et al. (1999) que aconsejan eliminar dicho indicador de la escala y volver a estimar nuevamente el modelo. Con ello, se evita el hecho de suprimir un indicador que pudiera ser significativo en un paso posterior (Maraver, 1999).

Pedidos entregados a tiempo	0.871 (*)	0.758		
Clientes satisfechos	0.630 (3.951***)	0.397		
Tiempo empleado en la entrega de productos	Item eliminado			

(\*) Mediante este indicador ha sido fijada a 1 la escala de factor latente por lo que no se ha calculado el CR correspondiente. (\*\*\*) Significatividad al 99%.

Por otra parte, el análisis factorial confirmatorio de segundo orden nos permitió verificar la relación estructural entre los tres factores previos y una dimensión más general denominada “uso de indicadores no financieros”, asumiendo la dirección de causalidad desde el concepto latente hacia sus medidas<sup>99</sup>. El modelo con un único factor se ajusta muy bien a los datos (tabla 3). Mientras que el error RMSEA se sitúa en el valor límite de aceptación para confirmar un buen ajuste, el valor del índice GFI (0.91) sugiere el buen ajuste absoluto del modelo. Las medidas de ajuste incremental se sitúan dentro de los límites adecuados. Los índices AGFI (0.90), NFI (0.90) y TLI (0.91) alcanzan valores iguales o superiores al mínimo recomendado (0.9). Por su parte, el índice CFI (0.93) y el índice IFI (0.93) toman valores próximos a la unidad. El valor de la chi-cuadrado normada (2.42) situado dentro de los límites recomendados, también indica el ajuste de parsimonia del modelo.

Tabla 3: Medidas de bondad de ajuste de la escala INF

MEDIDAS DE AJUSTE ABSOLUTO	
Estadístico Chi-cuadrado	55.855 (gl=23 p=0.000)
Índice de bondad de ajuste (GFI)	0.907
Error aproximación cuadrático medio (RMSEA)	0.105
MEDIDAS DE AJUSTE INCREMENTAL	
Índice ajustado de bondad de ajuste (AGFI)	0.904
Índice de ajuste normal (NFI)	0.896
Índice Tucker-Lewis (TLI)	0.913
Índice de ajuste comparado (CFI)	0.929
Índice de ajuste incremental (IFI)	0.930
MEDIDAS DE AJUSTE DE PARSIMONIA	
Chi-cuadrado normada	2.42

Como vemos, las medidas absolutas de ajuste, medidas incrementales y medidas de parsimonia muestran un buen ajuste de los datos. Además, los resultados de aplicación del bootstrapping confirman la fiabilidad y robustez de los resultados conseguidos con el método ML en la estimación del modelo de medida. El valor del p-valor corregido de Bollen-Stine confirma la bondad de ajuste del modelo (p=0.118). De la misma forma, tanto para las cargas estandarizadas como para los coeficientes de

<sup>99</sup> Para resolver los problemas de indeterminación que pudieran observarse en el análisis confirmatorio de segundo orden, se han adoptado las siguientes decisiones, previas al propio análisis de los datos: (1) fijar las cargas factoriales obtenidas para cada ítem a los valores resultantes del análisis factorial confirmatorio de primer orden y (2) fijar la varianza de la variable “indicadores no financieros” como constante y valor igual a la unidad.

determinación, la media de las estimaciones obtenida de los múltiples remuestros Bootstrap ha resultado significativa al 95%. Asimismo, los valores de los intervalos de confianza (95%) no sesgados para los coeficientes estandarizados indican que las relaciones del modelo son significativas<sup>100</sup>. Por todo lo anterior, la variable indicadores no financieros (INF) se cuantificará en el presente trabajo mediante la puntuación otorgada a la escala final de medida resultante del AFC.

## 5. ANÁLISIS DESCRIPTIVO Y DE LOS RESULTADOS

En la tabla 4 se resume la descripción de las variables independientes: interés por la calidad (ISO) y dimensión (DIM), para el total de la muestra. Como se puede apreciar en dicha tabla, de las 130 empresas que respondieron a esta cuestión, las que gozan de certificación (85 empresas) vienen a representar un 65,38%, frente a las 45 empresas no certificadas que suponen el 34,62% restante. Asimismo, en el año 2005, la mayoría de las empresas que componen la muestra son empresas de pequeña y mediana dimensión, en concreto 67 empresas son medianas (51,5% de la muestra), las 52 empresas pequeñas representan un 40% y las 11 de mayor dimensión sólo representan el 8,5% restante. Atendiendo a estos datos y a la recomendación de la UE, podemos afirmar que en la muestra prevalecen las empresas de pequeño y mediano dimensión.

Tabla 4: Descripción de las variables independientes

	Valor de la variable	Descripción del valor	Nº de Empresas	% sobre 130
Interés por la calidad (ISO)	1	certificadas ISO	85	(65,38%)
	0	no certificadas ISO	45	(34,62%)
Dimensión (UNE 96/280/CE)	1	pequeña	52	(40,00%)
	2	mediana	67	(51,50%)
	3	grande	11	(8,50%)

Para analizar las posibles relaciones de la utilización de indicadores no financieros (INF) con las variables: interés por la calidad (ISO) y dimensión de la empresa (DIM), y así dar cumplimiento al objetivo de la investigación, seguimos el procedimiento descrito a continuación. En primer lugar, utilizamos el ANOVA para analizar la influencia de cada variable (ISO, DIM) considerada de manera independiente en la explicación del uso de indicadores no financieros.

Los resultados del análisis de la varianza (tabla 5) nos permiten rechazar a un nivel de significación del 1% la hipótesis nula de que la utilización media de indicadores no financieros sea igual en empresas certificadas y no certificadas. Los resultados muestran un mayor nivel de utilización medio en las empresas que poseen la certificación de calidad. Asimismo, con los resultados del análisis mostrados en la tabla 6, obtenemos

<sup>100</sup> Intervalos de confianza (*límite inferior, límite superior, p-valor*) para los coeficientes estandarizados (*bootstrap*): DEV (0,866, 0,962; *p-valor*=0,007); QUE (0,835, 0,940; *p-valor*=0,005); DEF (0,763, 0,908; *p-valor*=0,004); INN (0,725, 0,883; *p-valor*=0,002); HAB (0,755, 0,944; *p-valor*=0,002); DESV (0,533, 0,707; *p-valor*=0,001); PED (0,665, 0,988; *p-valor*=0,005); SAT(0,488, 0,729; *p-valor*=0,006).



evidencia para rechazar al nivel de significación del 1% que la utilización media de los indicadores sea igual en empresas de distinta dimensión. En este caso, el contraste post-hoc efectuado (prueba de tamhane) muestra que la utilización media de indicadores por parte de las empresas pequeñas es inferior a la utilización de las empresas medianas y grandes. Los resultados de este análisis corroboran, tal como esperábamos, las hipótesis 1 y 2 planteadas en este estudio. Las empresas comprometidas con la calidad utilizan los indicadores no financieros en mayor medida que las empresas no comprometidas. Asimismo, las empresas de mayor dimensión utilizan los indicadores no financieros en mayor medida que las empresas más pequeñas.

Tabla 5: Análisis de la varianza (factor ISO)

Variable		N	Variable INF (media)	ANOVA	Homogeneidad Varianzas
ISO	ISO=1	85	0,334	F= 34,651 sig=0,000	Levene=10,821 sig=0,001
	ISO=0	45	-0,632		

Tabla 6: Análisis de la varianza (factor DIM)

Variable		N	Variable INF (media)	ANOVA	Homogeneidad Varianzas
DIM	DIM=1 (pequeña)	52	-0,467	F= 12,153 sig=0,000	Levene=6,592 sig=0,002
	DIM=2 (mediana)	67	0,250		
	DIM=3 (grande)	11	0,684		
Contraste post-hoc (test de tamhane)					
			pequeña	Mediana	grande
DIM	DIM=1 (pequeña)	Dif. Medias sig		-0,718 0,000	-1,152 0,001
	DIM=2 (mediana)	Dif. Medias sig	0,718 0,000		-0,434 0,355
	DIM=3 (grande)	Dif. Medias sig	1,152 0,001	0,434 0,355	

Por otra parte, y con objeto de analizar si la dimensión es un factor significativo en la explicación del uso de los indicadores en todas las empresas, independientemente de su interés por la calidad, realizamos un ANOVA en dos grupos de empresas, las certificadas y no certificadas con la norma de calidad. En el análisis de los datos, reflejado en la tabla 7, no hay evidencia suficiente para rechazar la igualdad en la utilización media de los indicadores en empresas certificadas ISO de distinta dimensión. Sin embargo, los resultados del ANOVA realizado sobre empresas no certificadas (tabla 8) nos permiten rechazar a un nivel de significación del 5% la hipótesis de igualdad en la utilización de indicadores en función del dimensión. Para éstas empresas, los resultados del contraste post-hoc efectuado (prueba de tamhane) muestran que la utilización media de indicadores en las más pequeñas es inferior a la utilización de las empresas medianas y grandes.

Tabla 7: Análisis de la varianza en empresas certificadas (factor DIM)

Variable		N	Variable INF (media)	ANOVA	Homogeneidad Varianzas
DIM	DIM=1 (pequeña)	25	0,125	F= 2,442 sig=0,093	Levene=0,137 sig=0,872
	DIM=2 (mediana)	51	0,378		
	DIM=3 (grande)	9	0,673		

Tabla 8: Análisis de la varianza en empresas no certificadas (factor DIM)

Variable		N	Variable INF (media)	ANOVA	Homogeneidad Varianzas
DIM	DIM=1 (pequeña)	27	-1,016	F= 4,721 sig=0,014	Levene=3,629 sig=0,035
	DIM=2 (mediana)	16	-0,155		
	DIM=3 (grande)	2	0,738		
Contraste post-hoc (test de tamhane)					
			pequeña	Mediana	grande
DIM	DIM=1 (pequeña)	Dif. Medias sig		-0,861 0,021	-1,753 0,050
	DIM=2 (mediana)	Dif. Medias sig	0,861 0,021		-0,893 0,395
	DIM=3 (grande)	Dif. Medias sig	1,753 0,050	-0,893 0,395	

Si bien la dimensión de la empresa parece ser un factor explicativo de la utilización de los indicadores, corroborándose así la hipótesis 2 del estudio, los resultados de éste último análisis realizado en los dos grupos de empresas diferentes (las certificadas y no certificadas) obligan a ser cautos en la interpretación de dicha afirmación, ya que dichos resultados no se mantienen en aquellas empresas que ya cuentan con un sistema de gestión ISO 9000. Además, dichos resultados refuerzan la hipótesis 1 en la que se defiende la relación entre el interés por la calidad y el uso de los indicadores, ya que esta relación se mantiene independientemente del dimensión de la empresa.

## 6. CONCLUSIONES

Desde un acercamiento contingente, la literatura contable reconoce la importancia que tienen los sistemas de medición del rendimiento, basados en indicadores no financieros, como instrumento de gestión de las variables estratégicas que actualmente son fuente de ventajas competitivas. Asimismo sugiere la posible conexión entre el uso de indicadores que permiten gestionar dichas variables estratégicas y la dimensión empresarial.

En la literatura empírica revisada, son numerosos los estudios que se centran en el análisis de las relaciones existentes entre los programas de calidad total y los indicadores del rendimiento. Sin embargo, la relación entre la adopción de un sistema de aseguramiento de calidad ISO 9000 y los indicadores no financieros, no ha sido analizada hasta el momento. Asimismo, no hay estudios que profundicen en dichas relaciones considerando la significatividad del dimensión.

En esta línea, el presente trabajo ha tratado de demostrar que existe una herramienta de control, los llamados indicadores no financieros, cuya utilización es diferente en función de dos variables contingentes de estudio: el interés por la calidad, operativizado a través de la certificación; y la dimensión. Centrando el análisis en las empresas españolas del sector del mueble, se ha ahondado en el conocimiento de la posesión del certificado de calidad y del grado de utilización de los indicadores de medición en este sector, de lo que hemos tenido conocimiento a través de las respuestas otorgadas a un cuestionario estructurado. También se ha tratado de relacionar la puesta en práctica de estas iniciativas de gestión con la dimensión de la empresa, medida ésta a través de la información sobre la cifra de ingresos, el activo y el número de empleados, obtenida a través de la base de datos SABI.

Los resultados de nuestro análisis descriptivo muestran que la mayor parte de las empresas de la muestra son de pequeña y mediana dimensión, y que su interés por la calidad se percibe en el alto porcentaje de empresas certificadas con la ISO 9000 (65,38%).

El análisis factorial confirmatorio también corrobora la fiabilidad y validez de una escala de medida de los indicadores que puede servir a los directivos para mejorar el entendimiento sobre sus prácticas de calidad y los indicadores más apropiados para gestionarlas.

Se ha encontrado evidencia de que son las empresas certificadas las que hacen un mayor uso de indicadores no financieros. Y que en estas empresas, la dimensión no es un factor relevante en la explicación de tal uso de indicadores. También se ha demostrado que existe una relación directa y positiva entre el dimensión de la empresa y la utilización de indicadores no financieros, sin embargo, por lo indicado en este párrafo, esta relación no se mantiene en los distintos grupos de empresas considerados en función de la posesión del certificado de calidad.

Este trabajo, por tanto, proporciona apoyo empírico a la literatura que defiende la relación positiva entre la implantación de estrategias basadas en la calidad y la utilización de indicadores no financieros, y esclarece la diversidad de conclusiones sobre las relaciones entre la dimensión y el empleo de este tipo de indicadores. Además, estos resultados referidos a una industria específica, añaden una contribución al conocimiento sobre la utilidad de los indicadores no financieros. Entendemos que su conocimiento puede resultar interesante para los directivos de empresas que han dado, o pretender dar, un primer paso en su compromiso con la calidad.

La inclusión de otras variables que pueden estar afectando al uso de los indicadores, también podría reforzar y enriquecer las conclusiones obtenidas en este trabajo. Otro avance interesante en esta línea de investigación podría ser una exploración de relaciones similares en otro tipo de industrias.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ABDEL-MAKSOU, A.; DUGDALE, D. y LUTHER, R. (2005): "Non-financial performance measurement in manufacturing companies", *The British Accounting Review*, 37, pp. 261-297.
- ABERNETHY, M.A. y LILLIS, A.M. (1995): "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting Organizations and Society*, No. 20, pp. 241-258.
- ALBRIGHT, T L. y ROTH, H. P. (1993): "Controlling Quality on a Multidimensional Level", *Cost Management*, Spring, pp. 29-38.
- BURNS, T. y STALKER, G.M. (1961): *The Management of Innovation*. London: Tavistock.
- BURNS, J. y VAIVIO, J. (2001): "Management Accounting change", *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 4, pp. 389-402.
- BYRNE, B.M. (2001): *Structural Equations Modeling with AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming*. Lawrence Erlbaum Associates, Inc. Publishers.
- CHASE, R.B. (1990): "Dimensioning the service factory, in Ettlíe, J.E., Burstein, m. & Flegenbaum, A. (eds.) *Research Agenda for the Next Decade* (Boston: Kluwer).
- CHENHALL, R.H. (1997): "Reliance on manufacturing performance measures, Total Quality Management and Organizational performance", *Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 187-206.
- DANIEL, S.J. y REITSPERGER, W.D. (1991): "Linking quality Strategy with Management Control Systems: Empirical Evidence from Japanese Industry", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 16, No. 7, pp. 601-618.
- DENT, J.F. (1990): "Strategy, Organization and control: some possibilities for Accounting Research", *Accounting Organization and Society*, Vol.15, No. 1-2, pp. 3-25.
- EASTON, G.S. y JARRELL, S.L. (1998): "The effects of Total Quality Management on corporate performance: an empirical investigation", *Journal of Business*, Vol.71, No. 2, pp. 253-307.
- EZZAMEL, M. (1990): "The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics", *Management Accounting Research*, No. 1, pp. 181-197.
- FUENTES DE, P. (1996): "Los indicadores no financieros en la Gestión de la Calidad Total del área de operaciones", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 89, pp. 937-960.
- HAIR, J.F; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R.L. y BLACK, W.C. (1999): *Análisis Multivariante*, 5ª ed. Prentice Hall Iberia, Pearson Educación. Madrid.
- HOQUE, Z. (2004): "A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance", *International Business Review*, 13, pp. 485-502.
- HOQUE, Z. y JAMES (2000): "Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 1, pp. 1-17.
- HORNGREN, C.T.; FOSTER, G. y DATAR, S. (1994): *Cost accounting: a managerial emphasis*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall international, Inc.
- HOWELL, R.A. y SOUCY, S.R. (1987): "Operating Controls in the new Manufacturing Environment", *Management Accounting*, October, pp. 25-31.

- ITTNER, C.D. Y LARCKER, D.L. (1998): "Innovations in performance measurement, trends and research implications", *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 205-238.
- KAPLAN, R.S. (1984): "The Evolution of Management Accounting", *Accounting Review*, Vol. LIX, No. 3, pp. 390-418.
- \_\_\_\_\_(1983): "Measuring manufacturing Performance: A new Challenge for Management Accounting Research", *Accounting Review*, Vol. LVIII, No. 4, pp. 686-705.
- KAPLAN, R.S. y ATKINSON, A. (1998): *Advanced Management Accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1996): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 75-85.
- LAWRENCE, P.R. y LORSCH (1967): *Organization and environment*. Boston: Harvard Business School.
- LIBBY, T y WATERHOUSE, J.H. (1996): "Predicting change in management accounting systems", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 137-150.
- MARAVAR, G. (1999): *Determinantes de la orientación relacional entre suministrador y cliente industrial. Aplicación al sector de transporte de bienes por carretera*, Tesis doctoral, Universidad de Granada.
- MASKELL, B.H. (1989): "Performance Measurement for World Class Manufacturing", *Manufacturing Horizons*, part I, II y III, July, pp. 62, August, pp. 48-50, September, pp. 36-41.
- McNAIR, C.J.; LYNCH, R.L. y CROSS, K.F. (1990): "Do Financial and non-Financial Performance Measures have to Agree?", *Management Accounting*, Vol. 5, pp. 26-36.
- NAJMI, M. y KEHOE, D. (2000): "An integrated framework for post-ISO 9000 quality development", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 17, No. 3, pp. 226-258.
- NARANJO-GIL, D. (2006): "Salvando las dificultades del uso de la encuesta en la investigación contable de gestión: una aplicación empírica", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXII, No. 129, pp. 361-385.
- OTLEY, D. (1980): "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 5, No. 4, pp. 413-428.
- PEDHAZUR, E.J. y PEDHAZUR, L. (1991): "Measurement, Design and Análisis: An Integrated Approach". Lawrence Erlbaum Associates, United States.
- PERERA, S., HARRISON, G. y POOLE, M. (1997): "Customer-Focused manufacturing Strategy and the Use of Operation Based Non-Financial performance Measures: A Research Note", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 22, No. 6, pp. 557-572.
- SHARMA, S. (1996): *Applied multivariate techniques*. New York: John Wiley&Sons, Inc.
- SMITH, M. (2003): *Research Methods in Accounting*. Sage Publications, Thousand Oaks, California.
- VAIVIO, S.J. (1999): "Exploring a non-financial management accounting change", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, pp. 409-437.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**RIGIDEZ DOS PREÇOS INDUSTRIAIS E A FUNCIONALIDADE DOS  
MÉTODOS DE CUSTEIO COMPLETO: UMA REFLEXÃO A PARTIR  
DAS ABORDAGENS ESTRATÉGICA, EVOLUCIONISTA E  
INSTITUCIONAL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Bacic, Miguel Juan  
Souza, Maria Carolina Azevedo Ferreira de**

Associação Brasileira de Custos  
(Sócio individual)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**RIGIDEZ DOS PREÇOS INDUSTRIAIS E A FUNCIONALIDADE DOS MÉTODOS DE  
CUSTEIO COMPLETO: UMA REFLEXÃO A PARTIR DAS ABORDAGENS  
ESTRATÉGICA, EVOLUCIONISTA E INSTITUCIONAL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Estudos empíricos efetuados nos Estados Unidos e na Comunidade Europeia apontam fortes evidências de tendência à rigidez dos preços industriais. A explicação da rigidez de preços encontra-se em fatores relacionados às dificuldades na coordenação de alterações de preços com os concorrentes, ao fato de que as empresas entendem que possuem contratos implícitos (ou explícitos) com os clientes quanto ao nível de preços e ao fato de que os preços são determinados com base nos custos. Neste trabalho investigamos, tendo como base teórica as abordagens estratégica, evolucionista e institucional, como os fatores relativos à coordenação coletiva na fixação e nas alterações de preços em cada mercado se relacionam com os métodos usados pelas empresas para determinar custos unitários de produtos. Na concepção evolucionista as rotinas são padrões comportamentais regulares que determinam o comportamento esperado da empresa em uma ampla série de aspectos. Nessa perspectiva, os métodos de custeio completo podem ser vistos como rotinas executadas dentro das empresas. Essas rotinas reproduzem-se no mercado transformando-se em convenções específicas de cada setor. O processo de isomorfismo, estudado pela Nova Sociologia Institucional, contribui para explicar as razões pelas quais organizações tendem a adotar práticas semelhantes. Da análise da literatura de estratégia empresarial é possível deduzir que a adoção coletiva de rotina semelhante para determinar custos e preços possibilita reduzir a incerteza e facilita a operação dos mecanismos implícitos de coordenação concorrencial de cada indústria. Conclui-se que os métodos de custeio completo devem ser entendidos como rotinas específicas de cada mercado, que possibilitam a coordenação na determinação de custos e preços por parte das empresas concorrentes. Esses métodos não possuem, portanto, utilidade para a tomada de decisões na perspectiva de modelos maximizadores, caso em que seria funcional o custeio variável.

## Introdução

Conforme os resultados de investigações efetuadas nos Estados Unidos e na Comunidade Econômica Europeia (CEE) há fortes evidências de que na maioria dos mercados industriais predomina uma situação de rigidez de preços. Essa situação estende-se também a outros setores da atividade econômica, além do setor industrial. As pesquisas mostram que os preços rígidos são determinados a partir da aplicação do método do custo total ou pleno (*full cost*). Esses resultados trazem certo desconforto às visões teóricas que entendem a empresa como agente maximizador do lucro. Assim, conforme a teoria econômica convencional, a empresa deve igualar a receita marginal ao custo marginal para maximizar o lucro. A teoria do custeio variável indica a necessidade de encontrar as situações de maior margem de contribuição para tomar decisões.

Pesquisas sobre os métodos de determinação de custos adotados pelas empresas apontam a persistência do custeio por absorção e a lenta penetração do custeio com base em atividades (custo ABC), a despeito da intensa difusão desse método e da maior precisão que aporta nas informações com relação ao comportamento dos custos.

Quais as razões pelas quais as empresas abdicam de adotar comportamentos maximizadores do lucro e não adotam o “melhor” método para determinação de custos? O presente artigo tenta dar resposta a essas questões, a partir da suposição de que não é possível entender a empresa dentro de um contexto otimizador. A empresa atua em um ambiente no qual há incerteza, desconhece muitos aspectos do contexto em que atua e preocupa-se com as reações dos concorrentes e dos clientes. Nessa situação, tende a adotar um comportamento conservador, que se expressa pela adesão a regras convencionais e a práticas de rotina. Essas regras e rotinas, adotadas pelo conjunto de concorrentes, transformam-se em instituições que possibilitam a coordenação coletiva, tanto no interior de cada mercado específico, quanto no interior da própria sociedade. O custeio por absorção deve ser entendido como uma rotina. Por essa razão, as críticas à sua irracionalidade no que tange ao processo de tomada de decisões e ao caráter precário das informações que fornece não afetam a adesão das empresas a esse método, cuja utilidade deve ser encontrada em sua função coordenadora (entre concorrentes) no que se refere a informações sobre custos unitários.

O artigo baseia-se na revisão e interpretação de bibliografia de diversas áreas (Contabilidade, Economia, Estratégia e Sociologia). Na primeira parte são apresentadas evidências sobre rigidez de preços nos Estados Unidos e na CEE, e as razões que explicam tais fatos. Dificuldades na coordenação competitiva, adoção de métodos de custo total e temor às reações dos clientes explicam a rigidez. O item seguinte explica a funcionalidade do método de custo total na coordenação concorrencial no oligopólio. Em seguida mostra-se que o método de custo total adotado é o custeio por absorção e não, como suposto pelos economistas da teoria econômica convencional, o método do *markup*. Na última parte do trabalho explica-se a racionalidade da adoção do custeio por absorção a partir de três abordagens: a evolucionista, a estratégica e a institucionalista. A interpretação das mencionadas abordagens permite sugerir algumas possíveis respostas às duas questões formuladas e sinaliza que os métodos de custeio devem ser entendidos não somente como ferramentas maximizadoras, mas como artefatos socialmente construídos, que têm papéis cuja amplitude vai além da alcançada por instrumentos de informação.



### **Rigidez de preços nos Estados Unidos e na Comunidade Econômica Europeia**

A metodologia da teoria econômica convencional, ao tentar entender como os preços são determinados, é fundamentada na noção de equilíbrio, o que leva à busca de soluções únicas e determinísticas. Os dois modelos básicos de estruturas de mercado são os de concorrência perfeita e o de monopólio. Em ambos, as empresas, para maximizar o lucro, cumprem a regra de igualar custo marginal com receita marginal e se diferenciam somente em função da natureza da curva de demanda com a qual se defrontam (McNULTY, 1968, p. 651). Em concorrência perfeita, o preço de equilíbrio de mercado é tomado como dado pelas empresas individualmente. Cada produtor percebe a curva de demanda para seus produtos como dada (isto é, sua curva de demanda parece-lhe perfeitamente elástica) e ajusta sua produção até que o preço (que é a receita marginal para sua empresa) se iguale ao seu custo marginal. Em situações de monopólio, a curva de demanda para cada produtor é negativamente inclinada (em monopólio puro uma hipérbole retangular), portanto, com diferentes elasticidades em cada um de seus pontos, e oferece uma quantidade que torna máximos seus lucros – resultado da equiparação do custo marginal com a receita marginal. Nessa situação, o preço excede o custo marginal (e, portanto, a receita marginal), uma vez que seu nível absoluto é superior àquele que seria praticado em concorrência perfeita, e a quantidade oferecida é menor. Quanto menor for a inclinação da curva de demanda e mais ela se aproximar de um linha horizontal, menor será a diferença entre o preço e o custo marginal.

Dado que a curva de demanda é negativamente inclinada, o monopolista não iguala o preço ao custo marginal e é, portanto, considerado ineficiente (relativamente à alocação de recursos em situação em concorrência perfeita) pela teoria. Como afirma Hall (1988, p. 1):

*A competitive firm equates its marginal cost to the market price of its product. The equality of marginal cost and price is a fundamental efficiency condition for the allocation of resources. [...] By contrast, under monopoly or oligopoly, the allocation of out-put will be inefficient because price will exceed marginal cost.*

Em ambos os modelos, a empresa é tratada como uma unidade autônoma e monoprodutora, que opera com curvas de custos em forma de “U”. O processo decisório restringe-se a decisões de preço, produção e combinação eficiente de recursos, aplicando sempre o princípio de igualar o custo marginal com a receita marginal, de modo que maximize seus lucros de curto prazo. A oferta e a demanda determinam simultaneamente preço e quantidade, o que possibilita obter uma situação de equilíbrio estável (significando que nessa situação não haveria margem para a tomada de decisões quanto a preços e quantidades, e que os agentes não teriam motivo algum para desejar que sua situação se modifique). Os resultados diferentes a que se chega com relação à eficiência das empresas nos dois modelos dependem da suposição prévia sobre o comportamento da curva de demanda.

Ao postular a igualação de custo marginal com preço marginal, a teoria convencional assume uma situação de flexibilidade de preços, pressupondo que os preços e salários se ajustam de forma relativamente rápida a variações de quantidades demandadas. Conforme Tobin (1975, p.196), há dois modelos de ajuste possíveis, um em que as quantidades se ajustam mais rapidamente que os preços, e outro em que os preços se ajustam antes que as quantidades. Na visão walrasiana (de equilíbrio geral), os preços são predeterminados pelo “leiloeiro”, que ajusta as quantidades, o que se reflete em posteriores ajustes de preços (WALRAS, 1986). Na visão marshalliana (equilíbrio parcial, de mercado), as quantidades são fixas no curtíssimo prazo. Isso faz com que os preços sejam a variável inicial de ajuste, levando posteriormente a ajustes na quantidade (MARSHALL, 1985). Quando os ajustes nos preços (para cima ou para baixo) ocorrem de

forma mais lenta que a prevista no modelo walrasiano, entende-se que são rígidos (BLINDER *et al.*, 1998, p. 4).

Diversas pesquisas constataram tendência à rigidez de preços, tanto no setor industrial, quanto no comércio e nos serviços (*idem, ibidem*; ÁLVAREZ *et al.*, 2005, entre outros). A compreensão das razões da rigidez dos preços é relevante tanto para explicar o comportamento das empresas nos mercados quanto para entender o efeito da política monetária e desenhar políticas anti-inflacionárias. Segundo Blinder *et al.* (1998, p 309), se os preços se movem menos que a variação da quantidade de dinheiro na economia, isso significa que a expansão e a retração de volume de dinheiro na economia não são neutras. Nesse aspecto, o entendimento dos microfundamentos adequados que alimentam os macromodelos sobre inflação é de especial interesse para o desenho da política monetária (ÁLVAREZ *et al.*, 2005).

Na busca das razões de rigidez dos preços, Blinder *et al.* (1998) conduziram extensa pesquisa com empresas sediadas nos Estados Unidos que faturaram mais que 10 milhões de dólares/ano. Listaram um conjunto de doze razões teóricas que explicariam a rigidez dos preços e aplicaram um questionário em uma amostra de empresas representativa, tanto setorial quanto geograficamente, do Produto Nacional Bruto dos Estados Unidos. Os fatores mais importantes encontrados são apresentados a seguir (em ordem de importância). Primeiro: problemas de coordenação concorrencial no processo de aumento dos preços, dado que cada empresa tem receio de subir os preços temendo não ser seguida pelas outras. Essa constatação é coerente com a teoria que afirma que nos mercados imperfeitos a curva de demanda é quebrada (HALL; HITCH, 1986; SWEEZY, 1987). Segundo: os preços são baseados nos custos, e estes refletem os aumentos sucessivos ao longo da cadeia produtiva. Portanto, os aumentos nos custos no setor sinalizam que as empresas concorrentes sentem pressão semelhante para aumentar preços, o que facilita a coordenação concorrencial. O repasse a preços não é realizado a todo instante e sim periodicamente. Terceiro: os mercados ajustam-se envolvendo bem mais variáveis que o preço, tais como melhoria de qualidade, maior esforço de vendas, melhoria do serviço – que são usadas para concorrer –, o que ajuda a evitar a queda dos preços quando a demanda cai. Quarto: as empresas entendem que têm contratos implícitos com seus clientes para não subir preços em situações de crescimento da demanda. Aumentos de preços seriam justificados basicamente pela elevação dos custos. Por sua vez, reduções de custos levariam a diminuições nos preços.

Outro resultado obtido com a pesquisa foi a informação de que a curva de custo marginal (entendida como a curva que representa o comportamento do custo variável unitário ao longo da utilização da capacidade produtiva) não apresenta o comportamento em forma de U, considerado típico pela teoria convencional, que assume custos marginais crescentes após um certo ponto de mínimo. Somente 11% das empresas relataram que seus custos marginais assumem esse formato em U. Das restantes, 40% informaram que seus custos marginais são decrescentes e 49% que são constantes (BLINDER *et al.*, 1998, p. 218).

Álvarez *et al.* (2005) apresentam as conclusões de pesquisa sobre o comportamento dos preços na CEE realizada pelo Banco Central Europeu (BCE). Na CEE, os preços tendem a ser um pouco mais rígidos que nos Estados Unidos. Os ajustes são mais espaçados, observando-se tanto aumentos quanto reduções de preços. Os fatores que explicam a rigidez de preços, em ordem de importância, são: 1) contratos implícitos; 2) contratos explícitos com clientes (que dificultam reajustes); 3) (com a

mesma importância que o fator anterior) preços determinados a partir dos custos (*cost-based pricing*); e 4) problemas de coordenação competitiva. Observa-se uma razoável semelhança com os resultados obtidos por Blinder (dentre os quatro fatores mais importantes, três são coincidentes).

Em outra pesquisa do BCE (FABIANI *et al.*, 2006), efetuada em onze mil empresas, constatou-se que o método utilizado pelas empresas para determinar os preços contradiz a teoria convencional, pois ao custo unitário total calculado (*full cost pricing*) se acrescenta uma margem de lucro. Esse procedimento é denominado de método de *markup pricing*:

*Two pieces of evidence from our surveys suggest that the model of perfect competition with the law of one price does not seem to be the blueprint for most of the goods and service markets in the euro area. Firstly, markup pricing is the dominant price-setting strategy adopted by firms in the euro area, indicating that these firms have some form of market power and can set their prices above marginal costs. Secondly, price discrimination is a common practice. This suggests that models with monopolistic competition, like New Keynesian models, may be a better description for most goods and service markets than those models that assume perfect competition. (FABIANI et al., 2006, p. 47).*

O fato de que o *full cost pricing* seja a estratégia dominante explica o mecanismo pelo qual as empresas administram os preços absorvendo variações de custos, e, portanto, porque podem ser rígidos. Conforme os mesmos autores (que confundem custo unitário total com custo marginal):

*A standard result in imperfectly competitive models is that, under quite general conditions, firms choose to charge a price that represents a markup over marginal cost and, therefore, have some room for not adjusting it when facing a variation in costs. On the contrary, in the case of perfect competition, all firms belonging to the same market set their prices at a unique market-clearing level; there is no markup, and prices always equal marginal costs. Thus, price rigidities do not arise. (idem, p. 16).*

O conceito de rigidez de preços pressupõe ajustes mais lentos relativamente aos do “leiloeiro walrasiano”. Os preços ajustam-se seja em função de variações de custo, seja em função de alterações na demanda. Aumentos de custo são, conforme os mencionados autores, o principal fator na explicação do aumento de preços. Em contrapartida, as condições desfavoráveis do mercado (redução da demanda ou ação de competidores) tendem a explicar as diminuições de preços (*idem*, p. 43).

Os resultados das pesquisas citadas contrapõem-se, no geral, à perspectiva da economia convencional e aproximam-se mais das visões de origem keynesiana, as que supõem rigidez de preços e salários. No entanto, há uma significativa exceção. A perspectiva keynesiana assume que os preços são mais rígidos para reduções que para aumentos. Entretanto, de acordo com Blinder *et al.* (1998), Álvarez *et al.* (2005) e Fabiani *et al.* (2006), isso não foi verificado na prática.

### **Preços rígidos, coordenação oligopolística e método do custo total**

De acordo com os resultados das referidas pesquisas, em um contexto de rigidez os preços acompanham, com certa lentidão, as alterações das condições de custo e de demanda. A situação de preços rígidos é típica dos mercados oligopólicos e monopólicos. Em oligopólio, o preço é objeto de decisão por parte das empresas e a

concorrência se dá por meio de uma série de mecanismos que permitem criar variedade e diferenciação entre concorrentes – inovação de produtos e processos, criação de novos mercados, distribuição, qualidade, assistência técnica, garantia e serviços ao cliente – que estreitam significativamente as margens para a concorrência predominantemente em preços. As empresas atuam como *price-makers* e têm certo poder para decidir o preço, a partir de alguma estratégia competitiva que se prolonga além do curto prazo.

Em função da interdependência, que é típica do oligopólio, as empresas precisam, ao determinar ou alterar os preços, da intervenção de algum mecanismo que permita a coordenação coletiva, dificultando o surgimento de situações indesejáveis tais como guerra de preços. Conforme Chamberlin (1933) demonstrou ao discutir o duopólio, caso as firmas reconheçam sua situação de interdependência e seu interesse mútuo em preços elevados, impõe-se no mercado o preço de monopólio. Para tanto, não é necessário qualquer tipo de conluio. Cada firma, tomando suas próprias decisões de preço e produção, porém reconhecendo a situação de interdependência, conduz a uma situação de preços de monopólio. A situação descrita por Chamberlin pressupõe que as empresas têm conhecimento da curva de demanda de mercado e que adquirem conhecimento da curva da oferta total (composta pela curva de custo individual dos dois concorrentes). O modelo de Chamberlin não é aplicável em situações mais complexas, nas quais as empresas têm curvas de custo diferentes, participações desiguais no mercado. Nessas condições, é muito difícil achar situações em que o máximo lucro coletivo seja compatível com o máximo lucro individual. Torna-se necessário compreender os meios pelos quais as empresas solucionam esses conflitos, meios diferentes daqueles previstos pela teoria microeconômica (SCHERER, 1979, p. 25).

Conforme Clarke (1993, p. 85), “os oligopolistas têm um incentivo para cooperar no lugar de concorrer”. O potencial de coordenação das empresas no mercado depende de um conjunto de fatores estruturais (modelo das cinco forças competitivas na indústria, formulado por Porter) e das atitudes individuais de cada empresa. Como essas atitudes não dependem das condições objetivas do mercado, não é possível elaborar previsões determinísticas do comportamento das empresas em um mercado específico, a partir da análise das variáveis estruturais. Porém, é possível compreender as condições que propiciam a coordenação e os meios pela qual é facilitada, as que podem ser destacadas a partir da análise da atratividade do setor, conforme proposto por Porter (1986).

A análise da capacidade do potencial que um setor tem para o exercício da coordenação oligopolística fundamenta-se no modelo das cinco forças competitivas que determinam a rentabilidade (PORTER, 1986). Essas forças atuam num sentido “gravitacional”, expandindo ou comprimindo (segundo sejam favoráveis ou desfavoráveis) a rentabilidade que, potencialmente, surgiria do valor que os concorrentes da indústria oferecessem aos compradores. São, assim, elementos determinantes da atratividade do setor. As cinco forças são: a ameaça de novas entradas, a intensidade da rivalidade entre concorrentes existentes, o poder de negociação dos fornecedores, o poder de negociação dos compradores e a ameaça de produtos substitutos. Cada uma das cinco forças é composta por uma série de variáveis (os determinantes estruturais da concorrência), elementos de natureza técnica e econômica, que compõem a estrutura industrial.

As estruturas favoráveis à manutenção do valor criado são aquelas nas quais há um número reduzido de empresas, existe claramente um líder, o produto é diferenciado e há custos de mudanças e barreiras à entrada. Nessa situação, que caracteriza um

mercado em condição de oligopólio, a coordenação entre empresas é potencialmente facilitada. Isso não significa que necessariamente ocorrerá, uma vez que devem ser considerados os impactos das estratégias individuais de cada empresa e das reações das outras, dada a interdependência das ações/reações das empresas.

Os meios que possibilitam a coordenação oligopolística são apresentados por Scherer (1979): os acordos públicos e secretos; a liderança de preços; os pontos focais, facilitando a coordenação tácita; e a determinação de preços por regras práticas como artifício para a coordenação.

Especificamente no que se refere à existência de mecanismos para determinação de preços por meio de regras práticas, a pesquisa realizada por Hall e Hitch, no final dos anos 30 do século XX, em uma série de empresas britânicas abriu o caminho para o questionamento do modelo convencional de determinação de preços. Segundo os autores (HALL; HITCH, 1986), o custo médio é mais importante que o custo marginal, e as empresas não são simples tomadoras de preços, mas, ao contrário, estão constantemente atentas às reações dos concorrentes, fixando o preço de seus produtos. Além disso, não tentam maximizar seus lucros a curto prazo por intermédio da igualação da receita marginal com o custo marginal, uma vez que fixam seus preços a partir do método do custo total (*full cost*). Esse método pode variar de uma empresa a outra. Contudo, de acordo com os autores,

[...] este procedimento pode ser não indevidamente generalizado como segue: toma-se por base o custo primário (ou “direto”) por unidade, adiciona-se uma percentagem para cobrir os custos fixos (ou custos “indiretos”) e um acréscimo adicional convencional (frequentemente de 10%) para os lucros. Os custos indiretos frequentemente incluem os custos de venda e muito raramente os juros sobre o capital. Quando isto não ocorre, eles são incluídos na margem para os lucros. (HALL; HITCH, 1986, p. 51).

O método pode ser expresso na seguinte forma:

$$P = [U + (U.m)](1 + l) \quad (1)$$

onde:

$P$  = preço unitário

$U$  = custo direto de uma unidade de produto

$m$  = percentagem para cobrir os custos indiretos (de produção mais as despesas administrativas e comerciais)

$l$  = margem de lucro

De (1) deriva o conceito de *markup*, muito usado por economistas que estudam os mercados oligopólicos e que é definido como:

$$mk = \frac{P - U}{U} \quad (2)$$

onde:  $P - U = MBL$  é a margem bruta de lucro, que contém a parcela dos custos indiretos (incluem as despesas administrativas e comerciais) aplicados, mais a parcela de lucro.

Pelo princípio do *full cost pricing*, o preço pode ser determinado a partir da aplicação do valor conhecido de  $mk$ :

$$P = U.(1 + mk) \quad (3)$$

Lerda (1990, p. 24) diferencia entre *markup* bruto e *markup* líquido. O bruto é aquele definido conforme (3), ou seja, *mk*. O *markup* líquido define a diferença entre o preço e o custo unitário total com relação ao preço, ou seja, é a margem de lucro definida em (1). Os resultados referidos, no item anterior, como *markup pricing*, por Fabiani *et al.* (2006), dizem respeito ao *markup* líquido.

A determinação de preços a partir de uma regra simples, tal como a aplicação de um *markup* sobre custos diretos, facilita muito a coordenação da movimentação de preços entre as empresas. A regra permite coordenar aumentos e reduções de preços a partir das variações nos custos, reduzindo muito as incertezas relacionadas com as alterações dos preços em um ambiente competitivo. Afirma Scherer (1979, p. 79):

Em suma, a fixação do preço à base do custo total facilita a coordenação oligopolística ao tornar mais previsíveis as decisões dos rivais e ao proporcionar diretrizes comuns a respeito de níveis adequados de preços.

Reconhecendo que a fixação dos preços à base do custo total facilita a coordenação oligopolística, cabe perguntar se uma regra simples como a do *markup* seria realmente funcional, dada a complexidade organizacional da grande empresa oligopólica. Cabe verificar se outros métodos, tais como o custeio por absorção, não cumprem de fato esse papel.

#### **Métodos de custeio e coordenação competitiva: do *markup* ao custeio por absorção**

Como evidenciado em (1), há dois componentes que definem o *markup*: a taxa *m* de aplicação de custos indiretos e a margem de lucro.

A taxa *m* é obtida da comparação, na estrutura de custos de certo período (histórica ou projetada), entre os custos diretos e os indiretos (nestes incluídas as despesas administrativas e comerciais). A taxa *m* não inclui impostos sobre venda e o valor de comissões, e outros custos, tais como fretes e custos financeiros, eventualmente incidentes sobre o preço de venda. Supondo uma empresa que apresente uma determinada estrutura de custos para um dado período (os dados podem ser históricos ou projetados), tal como mostra o Quadro 1:

Quadro 1: Estrutura de custos de determinado período

	<b>Custos e despesas</b>	<b>R\$</b>
a	Matérias-primas	
b	Mão de obra direta (incluindo encargos)	
<b>c</b>	<b>Total custos diretos (c = a+b)</b>	
d	Custos indiretos de produção	
e	Despesas administrativas	
f	Despesas comerciais (sem comissões)	
g	Outras despesas	
<b>h</b>	<b>Total custos indiretos (h = d+e+f+g)</b>	

A taxa *m* é obtida das informações em R\$ do Quadro 1 conforme (4):

A aplicação da taxa  $m$  pressupõe que existe uma relação estrutural média válida para todos os produtos da empresa independentemente do seu processo de fabricação. A aplicação dos custos indiretos por meio de uma taxa única pode ser adequada para empresas pequenas ou com processos produtivos homogêneos. Entretanto, não é a melhor escolha quando se trata de empresas departamentalizadas e com produtos que sofrem processos produtivos diferenciados. Esse argumento é ainda reforçado pela crescente tendência ao aumento da participação relativa dos custos indiretos no total de custos (NAKAGAWA, 1994, p. 27).

A taxa  $m$ , tal como apresentada pelos autores do campo da Economia, é semelhante à taxa de materiais + mão de obra, citada na bibliografia da área de custos como um método de aplicação de custos indiretos. A bibliografia dessa área tende a expressar uma visão crítica do método, dado que tomar como base os materiais pode levar a apreciáveis sub ou sobreaplicações de custos indiretos (VÁZQUEZ, 1978; NEUNER, 1970). Neuner (1970, p. 238) exemplifica, com base no caso de uma joalheria que usa prata, ouro e platina, o erro que pode trazer a aplicação de uma taxa com base na matéria-prima. A igual quantidade de trabalho seriam aplicados custos indiretos diferentes a cada um dos produtos dependendo do material utilizado. O outro componente do denominador – a mão de obra direta – não possibilita o reconhecimento da existência de custos indiretos específicos (e independentes do valor da mão de obra direta) no cálculo dos custos unitários derivados da existência de operações produtivas diferenciadas na empresa. Evidencia-se que a aplicação dos custos indiretos por meio da taxa materiais + mão de obra não pode ser considerada um método apropriado. Isso porque acaba gerando informação de pouca confiabilidade em empresas nas quais existe diferenciação organizacional e produtiva, e uso de materiais de valor diferente para operações semelhantes, caso relativamente frequente nos mercados oligopólicos. Em função dos argumentos apresentados, é questionável a função coordenadora do método que tem por base a uso da taxa  $m$  e, por extensão, do método de *markup* nos mencionados mercados.

Um método que gera informações distorcidas ou de baixa confiabilidade não pode, em um processo de concorrência contínua, manter-se de forma indefinida. Qual método é usado pelas empresas nos mercados oligopólicos? Essa questão não é formulada pelos estudos do campo da Economia, que se limitam a pesquisar se as empresas usam o custeio total. Porém, diversas pesquisas do campo da Contabilidade contribuem para a resposta, e mostram que o custeio por absorção é o método mais utilizado.

Gordon *et al.* (1981) pesquisaram 44 empresas industriais dos setores de alimentos, químico, equipamentos pesados e equipamentos de transporte dos Estados Unidos e Canadá. Observaram que o método de custeio por absorção era utilizado por 75% das empresas para determinar preços de produtos e que 16,7%, usavam uma combinação de custeio por absorção com custeio variável. Os autores, que tratam o *absorption costing* como sinônimo de *full costing*, em oposição ao *variable costing system* concluem: “[...] *the preferences for full costing in pricing product line was quite clear in both the U.S, and Canada and across all four industries*” (GORDON *et al.*, 1981, p. 26).

Souza, Lisboa e Rocha (2003), em pesquisa aplicada em 49 filiais de empresas industriais, subsidiárias de multinacionais, verificaram que 73,5% usam custeio por

absorção; 14,3% variável; 6,1% usam esses dois métodos simultaneamente, e 6,1% custeio ABC.

Mais recentemente, e em um contexto em que já surgiram novos métodos, tal como o ABC, ainda não divulgado na época da pesquisa anterior, Machado e Souza (2006) estudaram nove empresas localizadas no sul do Brasil e observaram que todas utilizavam o método de custeio por absorção. Após revisar diversas outras pesquisas referentes à utilização dos métodos de custeio, no Brasil e nos Estados Unidos, concluem que:

[...] o método de custeio por absorção, apesar das falhas e limitações para fins gerenciais, destacadas na literatura, é o mais utilizado até o presente momento por grande parte das empresas. (MACHADO; SOUZA, 2003, p. 54).

Guerreiro *et al.* (2005) verificam que há forte resistência por parte das empresas em trocar o método tradicional (custeio por absorção) por outros mais modernos já divulgados pela literatura. A esse respeito afirmam:

Os resultados das pesquisas demonstram o descompasso entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial e o baixo nível de implementação prática de novos sistemas de contabilidade gerencial, mesmo aqueles com maior divulgação, tal como é o caso do sistema ABC. (GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 95).

Depreende-se que o método de custeio por absorção continua sendo utilizado, a despeito de todas as críticas provenientes dos teóricos. Essas críticas vieram de dois campos diferentes. Por um lado, os defensores do custeio variável mostraram durante décadas os erros a que se chegava ao tomar decisões usando as informações de método por absorção. Por outro lado, e mais recentemente, os partidários do custeio ABC criticam o custeio por absorção pela imprecisão das informações no referente à alocação de custos indiretos e pelos erros que tende a induzir, em função da má qualidade dos rateios.

Explicações para a continuidade do custeio por absorção não devem ser buscadas na qualidade das informações para utilização em modelos maximizadores, nem no grau de análise que permite para identificação e controle de custos indiretos. Tal como será visto no próximo item, sua maior qualidade encontra-se no fato de ser um método que, ao ser adotado de forma ampla por parte das empresas, se transformou em uma convenção, rotineiramente aplicada. Assim sendo, permite a coordenação na determinação e nos movimentos de preços nos mercados oligopólicos. Em setores nos quais o processo produtivo é complexo e multidepartamental (típico de mercados oligopólicos), os métodos que apresentam maior funcionalidade são o custeio por absorção e o RKW (absorção total). Paradoxalmente, o *markup*, que tende a ser o único exemplo mencionado na literatura econômica como método usado pelas empresas para a determinação de preços (inclusive em setores oligopólicos), possui reduzida capacidade de coordenar o processo de determinação de custos e preços em setores em que o processo produtivo é complexo, sendo adequado para setores cujo processo produtivo é relativamente simples.

### **Uma interpretação da utilização do custeio por absorção a partir das perspectivas evolucionista, estratégica e institucional**

Afastando-se do campo teórico que adota como pressuposto básico que as empresas adotam comportamentos maximizadores plenamente racionais, há diversas linhas de pensamento que questionam essa suposição. Isso porque consideram



impossível maximizar uma função objetivo conhecida, quando “os resultados das ações dependem de eventos futuros que não podem ser antecipados de maneira probabilística” (PONDÉ, 1994, p. 3). Como desdobramento desse questionamento, propõem explicar o comportamento dos agentes econômicos a partir da atuação de formas de governança, que explicam como as empresas tomam decisões, percebem as oportunidades, processam as informações e atuam nos mercados. Essas formas de governança são denominadas instituições. Dentro das instituições, além desses comportamentos rotineiros, a teoria considera o papel das diversas organizações existentes na sociedade (DOSI; ORSENIGO, 1988).

A escola neoschumpeteriana analisa as instituições em uma perspectiva evolucionista, de forma que possa entender como ocorre o processo de mudança dentro do sistema econômico. A partir de uma perspectiva evolucionista entende-se que as convenções e as rotinas são importantes elementos de coordenação das ações dos agentes no mercado em um ambiente de incerteza. A adoção de algum método para determinação do custo total, entendido no sentido de *full cost*, constituiria, nessa ótica, uma convenção que possibilitaria a coordenação, de forma autônoma, das decisões de agentes estruturalmente interdependentes. Uma convenção que possibilitaria tal resultado seria, na ótica dos economistas, o método de *markup* (ou conforme aqui se argumenta, o custeio por absorção). A formação de preços por meio de um método adotado coletivamente permitiria tanto a recuperação do “custo total”, quanto a obtenção de uma margem de lucro compatível com o conjunto de variáveis estruturais que caracterizam determinada indústria.

O conceito de rotina foi proposto por Nelson e Winter (2005) para expressar o comportamento necessariamente cauteloso e defensivo das firmas em condições de incerteza e de racionalidade limitada. As rotinas são um conjunto de práticas administrativas e técnicas que refletem a maneira pela qual se desenvolve determinada atividade produtiva, e se tomam decisões. Estas incorporam as diferentes heurísticas para resolver os problemas e os conhecimentos tácitos e específicos desenvolvidos através da prática repetitiva e da experiência. As rotinas refletem as normas e os padrões de comportamento das empresas em seus ambientes competitivos específicos, contribuem para reduzir a incerteza e facilitam a operação dos mecanismos implícitos de “coordenação” oligopólica da indústria. As empresas aprendem rotinas mais eficientes, uma vez que a proximidade geográfica e cultural – e a mobilidade de profissionais – tende a difundir as melhores rotinas (práticas). A interação competitiva entre empresas é outro fator que pode levar ao desenvolvimento e à seleção de rotinas semelhantes.

As convenções nas indústrias são rotinas “cristalizadas” e consideradas, pelo conjunto de empresas, prática correta e a melhor forma de concorrer. Como tal, sustentam-se em suposições básicas sobre qual seria a melhor forma de concorrer. Tais convenções têm importante papel na coordenação entre empresas, pois geram certa previsibilidade no que diz respeito ao comportamento dos outros concorrentes em situações específicas. O conjunto de convenções seguido pelas empresas em cada indústria transforma-se em um capital coletivo intangível, que possibilita “[...] reduzir a incerteza e facilitar a operação dos mecanismos implícitos de ‘coordenação’ oligopolística da indústria” (MEIRELLES, 1989, p. 26). As convenções coletivamente respeitadas podem ser entendidas como instituições (de caráter tácito do setor) tão importantes para o bom desenvolvimento dos negócios quanto as instituições mais concretas (instituições no sentido de organizações), tais como as associações, o Poder Judiciário, os bancos etc. (LANGLOIS, 1986). A existência de convenções respeitadas é pré-condição para considerar racionalmente as consequências de uma ação em determinado grupo social, uma vez que permitem formar expectativas quanto ao comportamento dos demais membros em certas condições (caráter de previsibilidade do resultado de uma ação).

No processo de formação de preços, a adoção de algum método que permita a recuperação dos custos totais (reconhecendo no custo unitário, além dos custos fixos e variáveis de produção, as demais despesas, administrativas, comerciais, de distribuição e outras eventualmente existentes) contribui para que as empresas, ao fixar o preço de

novos produtos ou atender a pedidos de cotações de clientes, atribuam aos produtos a correspondente parcela de custos indiretos, reduzindo a probabilidade de se manifestarem formas de rivalidade baseadas na guerra de preços. A aplicação dessa convenção é funcional ao conjunto de empresas concorrentes, visto que permite – em princípio – a recuperação dos custos totais do período.

A adoção de uma convenção por parte do conjunto de concorrentes em uma determinada indústria segue o princípio da funcionalidade. A convenção é adotada pois se mostra adequada para as empresas concorrentes. Em setores oligopólicos, constituídos por grandes empresas, que apresentam estruturas internas diferenciadas, uma convenção tal como a do *markup* é claramente insuficiente, pois não reconhece a diferenciação produtiva existente em cada empresa. O custo médio encontrado com a aplicação de *markup* tende a mascarar custos diferentes de produtos frutos de processos diferenciados. Dados esses aspectos, o custeio por absorção, complementado pela aplicação de taxas para cobrir as despesas administrativas e comerciais, tende a ser adotado nos setores oligopólicos.

O custeio por absorção é divulgado nos manuais de custos editados por associações empresariais (AFMB, 1981; BEER, 1980; LEBOVITZ, 1978) que o consideram como um método “científico”, que possibilita coordenar os movimentos de preços (sem ter, portanto, necessidade de convivência) e também permite mostrar, por meio dos diferenciais de preços, a maior ou menor eficácia relativa das empresas. Essas virtudes do custeio por absorção têm “o saudável efeito de evitar perturbações no mercado” (AFMB, 1981, p. 7).

Há fatores que reforçam, em um processo de retroalimentação, a adoção de métodos de custo pleno em setores oligopólicos. Por um lado, os textos de contabilidade de custos ensinam metodologias de custeio por absorção e princípios de distribuição de custos entre centros de custos. Isso possibilita relativa coordenação entre empresas concorrentes que encontram, independentemente, taxas de custos indiretos por fator de atividade (p. ex. por hora trabalhada) relativamente próximas. Por outro lado, é prática comum no mercado a aplicação de taxas, seja sobre custo unitário total, seja sobre preço de venda para recuperar as despesas administrativas e comerciais. A prática contábil de valoração de estoques usando as bases conceituais do custeio por absorção (aliado à normatização desse procedimento pela Receita Federal) é fator-chave para a adoção do método. A constatação dos bons resultados da coordenação entre empresas ao usar o princípio do custo total reforça adicionalmente essa rotina.

O importante nos métodos de custo total adotados é que possuam, do ponto de vista dos concorrentes em cada um dos distintos setores da atividade econômica, “bases lógicas” que possibilitem uma alocação (rateio) de custos indiretos que seja o mais representativa possível do seu comportamento “real” na empresa. A diferenciação técnico-produtiva leva a que se cristalizem determinados métodos de alocação dos custos indiretos. Acatados pela maior parte das empresas concorrentes de um dado setor, acabam por consolidar um comportamento convencional. Tal comportamento se expressa na forma de rotina e possibilita a recuperação do total dos custos indiretos, em uma perspectiva de longo prazo.

Considerando que o custeio por absorção é um componente do sistema contábil, pode ser entendido como uma sub-rotina desse sistema, que também pode ser compreendido como rotina. Tal como afirmam Guerreiro *et al.* (2005, p. 100):

De forma geral, o sistema de contabilidade gerencial pode ser visto como uma importante rotina no âmbito das organizações, ou ainda, a contabilidade gerencial pode ser enfocada como um conjunto fortemente estruturado de rotinas.

Pela ótica da estratégia empresarial, também é explicável a adoção de rotinas. Estas diminuem a incerteza e facilitam a coordenação competitiva. A maior parte do

desenvolvimento teórico de Porter assume empresas atuando em setores oligopolísticos, com razoável capacidade de coordenação dentro do setor, dadas as elevadas barreiras à entrada e a possibilidade de aprendizado por parte dos agentes, que tendem a atuar por um longo período em determinada indústria. A importância dos mecanismos de coordenação é assinalada por Porter (1986, 1989) ao afirmar que a adequada interpretação dos movimentos cooperativos e a atuação como “bom” concorrente são importantes para impedir a eclosão de um estado de guerra generalizado, no qual os preços se aproximam dos custos. Para o autor, uma situação de guerra de preços deve ser evitada por meio da construção de uma estratégia na qual os movimentos competitivos são selecionados. Seleção de forma que, simultaneamente, seja impedida a réplica dos adversários, ampliada a própria vantagem competitiva e preservada (ou melhorada) a estrutura da indústria. Também é importante, segundo o autor, que as empresas se comportem como “bons concorrentes”, compreendendo as regras de concorrência, mantendo hipóteses realistas, conhecendo os custos (fixos e variáveis) e fixando os preços estabelecidos, sem conceder subsídios cruzados. Isso, evidentemente, reforça os mecanismos de acumulação em mercados oligopólicos.

A consolidação de convenções no interior das indústrias é resultado de ações individuais que se mostraram bem-sucedidas e acabaram por transformar-se em padrões dominantes. Muitas vezes, como afirma Porter (1980, p. 210), as convenções surgem por acaso: “Enfrentando a necessidade de estabelecer um esquema de preços, por exemplo, uma empresa adota uma tabela dupla de preços que o gerente de *marketing* utilizou em sua empresa anterior, e que as outras empresas da indústria imitam por não terem outra opção à mão”. As convenções, na indústria, surgem de um processo imitativo e de difusão e aceitação, entre as empresas concorrentes, de formas e de regras de atuação. Por exemplo, os bons resultados que determinada firma obteve no passado (em uma ação, em uma política, na forma de fazer algo, nas características do produto etc.) e que acabaram sendo objeto de imitação pelos concorrentes, dado que apresentaram solução adequada para determinado problema, transformam-se em uma convenção da indústria. As convenções refletem-se no projeto dos produtos, na extensão da linha, nos serviços, nos canais de distribuição, na localização de fábricas, na forma de contatar os clientes, nas políticas de preços e em outros aspectos relacionados ao desenvolvimento de políticas operacionais e com a estratégia. As convenções, nas indústrias, são base para a atuação cotidiana e devem ser consideradas ao se planejar a estratégia, dada sua natureza de formação de expectativas quanto ao comportamento dos demais agentes.

A adoção de rotinas e convenções também encontra justificativas no âmbito da teoria institucional. De fato, o termo teoria aqui utilizado só pode ser entendido em sentido amplo, visto que não se trata de um único corpo teórico, mas de várias abordagens, com referenciais analíticos distintos (RUTHERFORD, 1996). No entanto, têm ao menos um ponto de concordância, mesmo que genérico: as instituições, nas acepções que lhe são atribuídas em cada uma das correntes, importam (MAJOR; RIBEIRO, 2008).

Conforme a perspectiva da Nova Economia Institucional (NIE), o ambiente econômico e social é permeado pela incerteza. Nesse ambiente surgem os custos de transação, que decorrem da dificuldade de coordenar as ações de agentes independentes e de obter informações (COASE, 1993). A forma que a sociedade humana encontrou de diminuir a incerteza e os custos de transação, além de possibilitar a coordenação das atividades humanas, foi a partir do desenvolvimento de instituições. Essas são regras formais e informais, ademais de organizações e do próprio Estado. As instituições são, conforme North (1993, p.13), “as regras do jogo numa sociedade”, as que foram idealizadas pelo ser humano para dar forma às interações humanas numa situação de incerteza, de informação incompleta, e de racionalidade limitada.

Considerando-se, com certa liberdade de interpretação, a perspectiva da NIE, mais especificamente as questões relacionadas aos custos de transação e à linha que vai de mercado a hierarquia, englobando os arranjos “intermediários”, pode-se identificar um papel para a adoção de instrumentos de gestão não muito diferentes entre empresas.

Inclui-se entre esses instrumentos o método para chegar ao custo total do produto e ao preço. No âmbito interno de cada particular arranjo “ótimo”, ou o mais adequado (estrutura totalmente integrada, isto é, hierarquia ou conjunto de contratos, e mais próxima a relações estritamente de compra e venda, isto é, de mercado), o sistema de custos tem funcionalidade como instrumento de acompanhamento dos custos de coordenação interna.

No âmbito externo, isto é, dos contratos, o conhecimento de que ambas as partes adotam um sistema próximo, embora não torne a informação completa, reduz o campo de comportamentos oportunistas, *ex-ante* e *ex-post*, os custos de coordenação externa e os custos de transação. De certa forma, isso poderia ser estendido para as empresas concorrentes. Isto é, o conhecimento de que decisões de preços estão sendo tomadas com base em métodos semelhantes contribuiria para reduzir comportamentos oportunistas de concorrência, favorecendo a rentabilidade média do setor. Seria, portanto, compatível com o comportamento maximizador dos agentes, pressuposto que, de alguma forma, permanece nessa abordagem da teoria institucional, que, ademais, não considera a complexidade das motivações dos seres humanos e organizações como agentes e sistemas sociais, conforme ressaltam Major e Ribeiro (2008, p. 3-4). Esses autores complementam:

Dada esta rigidez dos seus pressupostos de base, a NIE revela-se algo limitada na explicação de práticas aparentemente ineficientes ou idiossincráticas em organizações concretas, ou na descrição de processos de mudança conducentes a situações de (suposto) equilíbrio. Em suma, a NIE tem-se revelado incapaz de conceptualizar a Contabilidade de Gestão no seu contexto social.

Na perspectiva de outra das principais correntes da teoria institucional, a denominada Velha Economia Institucional (OIE), as justificativas para a adoção coletiva (explícita ou tacitamente) de um método de determinação de custos estariam relacionadas ao fato de que o comportamento dos agentes não é deterministicamente maximizador. Os agentes ao tomarem decisões são influenciados pelos valores e normas cristalizados (instituições) no contexto social, complexo, em que se inserem. Vale dizer, considera-se que as instituições importam. Assim, pode-se entender que práticas e controles organizacionais, entre os quais sistemas de custos relativamente semelhantes, difundidos e adotados pelos concorrentes, seriam uma das manifestações de condutas que vão sendo cristalizadas e se tornam institucionalizadas, aceitas como um dado (do contexto social) pelos agentes. Como regras e rotinas dadas, ou seja, instituições, elas representariam uma zona de conforto para os agentes e contribuiriam para evitar ações bruscas e desestabilizadoras entre os concorrentes. Se elas são uma característica estrutural, mudanças de regras que não alterem o dado quadro institucional tendem a ser mais bem aceitas e adotadas; ao contrário, mudanças que desafiem as instituições enfrentam resistência. A resistência a mudanças que representem ameaça à zona de conforto pode ser uma das explicações para o fato de que embora alguns novos sistemas de custo tenham sido desenvolvidos e já contem com número significativo de estudos mostrando suas vantagens, ainda são pouco utilizados de fato nas empresas.

A utilização de práticas semelhantes por diferentes empresas de um mesmo campo de atuação em um processo que conduz a certa homogeneidade quanto à configuração das estruturas organizacionais e aos instrumentos de gestão pode ainda ser explicada recorrendo-se ao referencial analítico da vertente da teoria institucional denominada Nova Sociologia Institucional (NIS). O arcabouço conceitual dessa vertente é o mais útil para fins deste texto, dado seu objetivo. Nessa abordagem, as organizações são vistas como sistemas abertos, inseridas em um determinado contexto, do qual recebem influência, mas sobre o qual também exercem influência. É nessa interação organização (empresa)/ contexto que se pode buscar justificativas para a adoção coletiva de certas práticas de gestão e de controle, incluindo o sistema de custos. Empresas diferentes, mas interagindo em um mesmo setor organizacional, como o denominam

DiMaggio e Powell (1991, p. 64), tendem a uma certa homogeneidade no que se refere à configuração organizacional e às práticas de gestão, sem que isso signifique necessariamente mais eficiência. Adotada amplamente, aceita, e tida como “o padrão”, a forma adequada (em determinado contexto) é institucionalizada.

De acordo com DiMaggio e Powell (1991, p. 64), setores organizacionais altamente estruturados propiciam um contexto no qual esforços individuais para lidar racionalmente com incerteza e restrições frequentemente conduzem, no global, a uma homogeneidade no que tange à estrutura, cultura e produtos. Importante observar que a estrutura organizacional de um setor não pode ser determinada a priori; requer investigação empírica. Um setor organizacional só existe se é institucionalmente definido, processo que requer aumento da interação entre as organizações do setor, se o surgimento de estruturas interorganizacionais de dominação e padrões de coalizão estão muito bem definidos e se há aumento do conteúdo de informação com a qual as organizações precisam lidar, além do desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes.

Em situações nas quais diferentes empresas de uma mesma área se organizam configurando um setor tal qual entendido pelos autores, poderosas forças emergem e fazem com que elas se tornem mais parecidas umas com as outras. Ou seja, a configuração setorial, ou as características estruturais do setor, para usar um termo da organização industrial, exerce forte influência sobre as empresas que o integram. Note-se, entretanto, que não se trata de mão única, isto é, a configuração do setor é uma construção que resulta das decisões e ações das empresas. De acordo com os mencionados autores, organizações podem mudar seus objetivos, desenvolver novas práticas etc., e novas empresas podem entrar no setor, porém, no longo prazo atores organizacionais tomando decisões racionais constroem em torno de si um ambiente, que restringe as possibilidades de mudanças no futuro (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p. 65).

Empresas tentam mudar constantemente, mas depois de certo ponto na estruturação de um setor organizacional o efeito agregado da mudança individual é reduzir a diversidade no interior do setor. Evidencia-se que o setor organizacional institucionalizado não é definido a priori, um dado com o qual as empresas se defrontam, tal como proposto na teoria da concorrência perfeita. Entretanto, uma vez institucionalizado, as organizações que nele interagem devem adaptar-se, organizar-se, estruturar-se, adotar práticas de gestão e de controle em consonância com as características estruturais desse ambiente (não significa sujeição, o que seria incompatível com setores altamente concentrados, com poucas grandes empresas). Empresas diferentes, com especificidades no processo de tomada de decisão, com estratégias diferenciadas, mas diante das mesmas características estruturais, são “induzidas” a responder a esse ambiente, mas esse ambiente consiste, ele próprio, de empresas respondendo ao ambiente, e assim sucessivamente, destacam os autores referindo-se a Schelling (1978), para reforçar o argumento da tendência à homogeneidade (leva às feições do setor).

O conceito de isomorfismo é particularmente importante a esse respeito. DiMaggio e Powell referem-se a Hawley (1968) ao utilizar o termo. Isomorfismo, trazido para o âmbito das empresas, refere-se ao processo que pressiona uma empresa a se parecer com as demais empresas que se defrontam com o mesmo conjunto de condições ambientais, ou seja, com suas concorrentes. Nesse processo, as características das empresas vão se modificando de forma que se aproximem mais das características do setor organizacional. Diversidade de estruturas corresponde à diversidade de ambientes. Diferentes ambientes setoriais levarão a diferentes estruturas organizacionais; estruturas não adaptadas (não “ótimas”) tenderão a ser eliminadas, em um processo seletivo, aspecto destacado por Hannan e Freeman (1977). O isomorfismo resulta também do processo de aprendizado das empresas. Os tomadores de decisão vão aprendendo a identificar respostas apropriadas e vão ajustando seu comportamento a elas.

DiMaggio e Powell (1991) destacam dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. No primeiro, como indica o nome, o processo de ajuste das organizações é

conduzido por questões relativas à concorrência, e é mais apropriado, segundo os autores, a mercados com características que os aproximam mais de estruturas de mercado competitivas. No isomorfismo institucional, o pressuposto é que as empresas não concorrem apenas por recursos e clientes, mas por poder político e legitimidade institucional. Não são questões estritamente econômicas que conduzem o processo de adaptação, mas principalmente de caráter político, cultural e social.

As mudanças nesse tipo de isomorfismo ocorrem por meio de três mecanismos: o isomorfismo coercivo, mais ou menos explícito, que se origina de influência política e do problema da legitimidade – coerção pura pode levar a maior resistência; o isomorfismo mimético, que tem como eixo condutor a imitação, em grande medida como forma de tentar lidar com a incerteza – aguardar experiências serem bem-sucedidas e aceitas socialmente, em vez de ser o inovador, mas sinalizando que é capaz de acompanhar rapidamente as mudanças; e isomorfismo normativo, que tem como eixo condutor as profissões (profissionais) – legitimidade advinda da educação e do crescimento de redes de relações de profissionais que funcionam como um meio de difusão de novas práticas e modelos.

Essas várias formas de isomorfismo representam meios de difusão e são úteis para entender por que organizações tendem a adotar práticas semelhantes. Fica claro também porque práticas institucionalizadas tendem a ser mantidas enquanto forem úteis e não provocarem fortes reações de atores com papéis importantes para a organização, e enquanto os principais atores do setor não se desfizerem dessas práticas.

A partir da discussão conceitual, a respeito do isomorfismo, DiMaggio e Powell elencam algumas hipóteses, que, advertem, não são exaustivas, e se dão em algumas condições *ceteris paribus*, principalmente no que se refere a tamanho, tecnologia, e centralização dos recursos externos. São dois conjuntos de hipóteses. O primeiro relativo ao nível organizacional; o segundo relativo ao nível do setor organizacional.

Quanto ao nível organizacional:

Hipótese A.1. Quanto mais uma organização depende de outra, mais parecida com ela irá se tornar em termos de estrutura, clima e foco comportamental.

Hipótese A.2. Quanto maior a centralização da organização, como fornecedora, maior a extensão na qual a organização irá mudar isomorficamente para se tornar parecida com as organizações das quais depende para recursos.

Hipótese A.3. Quanto mais incerteza na relação entre meios e fins, maior a extensão na qual uma organização irá se modelar seguindo organizações que ela percebe como bem-sucedidas.

Hipótese A.4. Quanto mais ambíguos os objetivos de uma organização, maior a extensão na qual a organização irá se modelar seguindo organizações que ela percebe como bem-sucedidas.

Hipótese A.5. Quanto maior a confiança em credenciais acadêmicas na escolha de pessoal gerencial e de *staff*, maior a extensão na qual uma organização irá se tornar parecida com organizações em seu setor organizacional.

Hipótese A.6. Quanto maior a participação dos gestores da organização em associações comerciais e de profissionais, mais essa organização é, ou será, parecida com outras organizações de seu setor organizacional.

Quanto ao setor organizacional:

Hipótese B.1. Quanto mais um setor é dependente de uma única fonte ou de várias fontes similares para recursos vitais, maior o nível de isomorfismo no setor organizacional como um todo.

Hipótese B.2. Quanto maior é a extensão na qual organizações de um setor organizacional têm transações com agências estatais, maior o nível de isomorfismo no setor organizacional como um todo.

Hipótese B.3. Quanto menor é o número de opções visíveis de modelos organizacionais em um setor organizacional, mais acelerada é taxa de isomorfismo nesse setor organizacional.

Hipótese B.4. Quanto maior a incerteza relacionada às tecnologias ou a ambiguidade dos objetivos em um setor organizacional, mais acelerada é a taxa de isomorfismo nesse setor organizacional.

Hipótese B.5. Quanto maior o grau de profissionalização em um setor organizacional, maior o montante de mudança isomórfica nesse setor.

Hipótese B.6. Quanto mais estruturado um setor organizacional, maior o grau de isomorfismo nesse setor.

Considerando-se a validade desse conjunto de hipóteses, em setores mais concentrados a tendência é de um conjunto de organizações mais próximas no que se refere à estrutura organizacional, práticas (“visíveis”) de gestão, métodos de determinação de custos e preços (informatizados e utilizando sistemas integrados de gestão difundidos, embora ajustados às necessidades de cada organização). Isto é, ambiente favorável ao isomorfismo, mas em um estágio no qual as empresas, mais que se moldar ao mercado, ao ambiente, têm posições de poder. No caso de setores atomizados, com presença predominante de pequenas empresas, em especial se o número de empresas for elevado, a difusão de práticas gerenciais não tem caminho aberto; decisões são tomadas de maneira menos coesa; o espaço para a cristalização de práticas em instituições é bastante estreito ou não existe (é quase inevitável tomada de decisões com poucas informações); a rivalidade em preços pode prevalecer pressionando a lucratividade setorial. Pode-se considerar ainda o caso de setores com pequenas empresas, mas concentrados geograficamente, situação na qual as condições são potencialmente favoráveis ao isomorfismo, com estabelecimento de convenções, ações mais articuladas, coordenadas, que podem evoluir para instituições.

No caso da ampla utilização dos métodos de custo total, o potencial grau de arbitrariedade no processo de rateio dos custos indiretos poderia representar um fator de distanciamento da homogeneidade. Entretanto, o isomorfismo pode ser percebido nas suas diversas formas, sob o eixo das similaridades dos processos produtivos, da tecnologia disponível etc. Assim, determinados critérios no rateio se difundem e se tornam “o padrão”, são institucionalizados. Em decorrência, geram zonas de conforto no interior da empresa, e fora dela entre os parceiros em contratos, e entre os concorrentes, posto que sinalizam um comportamento cauteloso no processo de tomada de decisões. Com esse comportamento, é de se esperar que, em condições normais, não haja alterações nos preços do tipo que poderiam arruinar a rentabilidade do setor. Novos sistemas poderiam abalar essa zona de conforto; além disso, mesmo que as vantagens de um novo sistema fossem reconhecidas, seria necessário certo tempo para sua institucionalização.

Configuram-se convenções, que dão certa estabilidade aos sistemas, mas que não significam sujeição e comportamento meramente contemplativo e reativo dos agentes. Se assim fosse, qual seria o espaço para as estratégias em geral e dentro delas o espaço para políticas de custos e preços? Mas fica evidente que a diferenciação das empresas, o que as distingue e dá vantagens competitivas, não estará tanto na configuração das estruturas organizacionais, já que tendem a se assemelhar, mas talvez na forma como se dão as relações no interior dessas estruturas. Da mesma forma, se o preço, no longo prazo, não é o fator mais importante de diferenciação, esta estará mais ligada a variáveis intangíveis, menos passíveis de comportamentos habituais e de mais difícil “isomorfização”.

## **Conclusão**

As duas questões que motivaram este trabalho referiam-se às razões pelas quais as empresas não adotavam um comportamento maximizador, tal como previsto na teoria

econômica convencional e porque resistiam a adotar métodos mais modernos de custeio tais como o ABC. Possíveis respostas para essas indagações podem ser encontradas a partir da compreensão da existência de outra racionalidade. Racionalidade que surge do fato de que a empresa está situada dentro de um meio concorrencial (mercado) no qual há incerteza, que por sua vez é parte de um meio maior no qual também predomina a incerteza. A forma de enfrentar essa situação se deu historicamente pelo desenvolvimento de instituições, que outorgam certa previsibilidade à ação dos agentes econômicos e ordenam a vida social.

A perspectiva institucionalista mostra como as instituições ordenam a vida dentro da sociedade e como “rotinizam” distintos aspectos do sistema econômico. Dentro dessa perspectiva a nova sociologia institucional colabora na compreensão das razões pelas quais as empresas concorrentes tendem a adotar estruturas e comportamentos semelhantes (isomorfismo).

A perspectiva evolucionista também considera as rotinas como a forma de resposta à incerteza e mecanismo de coordenação entre concorrentes.

A perspectiva da estratégia empresarial mostra que a adoção de convenções e comportamentos semelhantes por parte das empresas tende a gerar previsibilidade e contribui para estabilizar o meio competitivo. A adoção da convenção do custo total permite que se desenvolva dentro de cada mercado uma estrutura de preços estáveis, ao mesmo tempo em que desestimula a adoção de comportamentos desestabilizadores (oportunistas).

O custeio por absorção é o mecanismo historicamente adotado pelas empresas. Ele permite a coordenação coletiva entre concorrentes no que se refere à determinação de custos unitários pelo método do custo total e no que se refere à alteração de preços (para cima ou para baixo) quando há variações nos custos. Sua implementação como rotina dentro dos sistemas de contabilidade das empresas, e seu papel fundamental no surgimento de uma estrutura estável de preços no mercado, evidenciam razões pelas quais as empresas não consideram adotar o custeio ABC. Isso implicaria significativa alteração nas rotinas com desmembramentos imprevisíveis, não somente na valoração de estoques e na margem percebida de lucro de cada unidade de produto, mas, e principalmente, na qualidade da coordenação competitiva vigente em cada um dos mercados.

A adoção da convenção do custo total leva ao estabelecimento de preços rígidos e restringe a aplicação prática das teorias maximizadoras (a econômica convencional ou o custeio variável) a situações específicas. Paradoxalmente, o mecanismo coordenador do custeio por absorção contribui no surgimento da estrutura de preços rígidos, a partir da qual se elaboram os modelos maximizadores do custeio variável.

## **Bibliografia**

ÁLVAREZ, L. J.; DHYNE, E.; HOEBERICHTS, M. M.; KWAPIL, C.; BIHAN, H.; LÜNNEMANN, P.; MARTINS, F.; SABBATINI, R.; STAHL, H.; VERMEULEN, P.; VILMUNEN, J. *Sticky prices in the euro area: a summary of new micro evidence*. European Central Bank (ECB). Research Paper Series n. 563, dec. 2005. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=868436](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=868436)>. Acesso em: 2 fev. 2009. Publicado no *Journal of the European Economic Association*, v. 4, n. 2-3, p. 575-584, apr./may 2006.

ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES DE MÓVEIS DO BRASIL – AFMB. *Manual de Custos da Indústria Moveleira*. Rio de Janeiro: AFMB, 1981.



- BEER, E. *Manual de Custo da Indústria de Confecção, Malharia e Similar*. São Paulo: Centro Internacional de Edições Profissionais Ltda., 1980.
- BLINDER A. S.; CANETTI, E. R. D.; LEBOW, D. E.; RUDD, J. B. *Asking about prices: a new approach to understanding price stickiness*. New York: Russel Sage Foundation, 1998.
- CHAMBERLIN, E. H. *The theory of monopolistic competition*. Cambridge: Harvard University Press, 1933.
- CLARKE, R. *Economia Industrial*. Madrid: Celeste Ediciones, 1993.
- COASE, R. The nature of the firm: In: WILLIAMSON, O. E.; WINTER, S. G. (eds.). *The nature of the firm: origins, evolution and development*. S.I.: Oxford University Press, 1993. (Reimpressão do artigo publicado em 1937 na revista *Economica*.)
- DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: POWELL, W. W.; Dimaggio, P. (eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 63-82.
- DOSI, G.; ORSENIGO, L. Coordination and transformation: an overview of structure behaviours and change. In: DOSI, L.; FREEMAN, C.; NELSON, R.; SILVERBERG, G.; SOETE, L. (eds.). *Technical change and economic theory*. London: Pinter Publishers London, 1988.
- FABIANI, S.; DRUANT, M.; HERNANDO, I.; KWAPIL, C.; LANDAU, B.; LOUPIAS, C.; MARTINS, F.; MATHÄ, T. Y.; SABBATINI, R.; STAHL, H.; STOKMAN, AD C. J. What firms' surveys tell us about price-setting behavior in the Euro area. *International Journal of Central Banking*, v. 2, n. 3, p. 3-47, sept. 2006. Disponível em: <<http://www.ijcb.org/journal/ijcb06q3a1.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2009.
- GORDON, L.; COOPER, R.; FALK, H.; MILLER, D. *The pricing decision*. New York and Ontario: National Association of Accountants and The Society of Management Accountants of Canada, 1981.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Organização & Sociedade - O&S*, v.12, n.35, out./dez. 2005.
- HALL, R. The relation between price and marginal cost in U.S. Industry. *Journal of Political Economy*, v. 96, n. 5, 1988.
- HALL, R. C.; HITCH, C. A Teoria dos Preços e Comportamento Empresarial. *Literatura Econômica*, v. 8, n. 3, p. 379-414, 1986. (Tradução ao português do artigo "Price Theory and Business Behavior" publicado em *Oxford Economic Papers*, n. 2, maio 1939.)
- HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. H. The ecology of organizations. *American Journal of Sociology*, n. 83, p. 929-984, 1977.
- HAWLEY, A. Human ecology. In: SILLS, D. L. (ed.). *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan, 1968. p. 328-337.

- LEBOVITZ, T. *Manual de Custo da Indústria Metalúrgica*. São Paulo: Centro Internacional de Edições Profissionais Ltda., 1978.
- LERDA, J. C. *Ensaio sobre mark-up: com especial referencia ao caso brasileiro*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1990.
- MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60. jan./abr. 2006.
- MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M.; VIEIRA, R. (orgs.). *Contabilidade e controlo de gestão*. Teoria, metodologia e prática. Lisboa: Escolar Editora, 2008. Disponível em: <[http://sigarra.up.pt/fep/publs\\_web.show\\_publ\\_file?p\\_id=6901&pv\\_nocache=20090331102641](http://sigarra.up.pt/fep/publs_web.show_publ_file?p_id=6901&pv_nocache=20090331102641)>. Acesso em: 15 fev. 2009.
- MARSHALL, A. *Princípios de economia*. São Paulo: Nova Cultural, 1985.
- MEIRELLES, J. G. P. *Tecnologia, transformação industrial e comércio internacional: uma revisão das contribuições neoschumpeterianas, com particular referência às economias de América Latina*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1989.
- NELSON, R.; WINTER, S. *Uma teoria evolucionária da mudança econômica*. Campinas: Editora Unicamp, 2005.
- LANGLOIS, R. (ed.). *Economics as a process: essays in the New Institutional Economics*. New York: Cambridge University Press, 1986.
- NAKAGAWA, M. ABC. Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- McNULTY, P. Economic theory and the meaning of competition. *Quarterly Journal of Economics*, v. 82, n. 4, nov. 1968.
- NEUNER, J. *Contabilidad de costos*. 2. ed. México: Uteha, 1970.
- NORTH, D. C. Instituciones, cambio institucional y desempeño económico. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.
- PONDÉ, J. L. *Coordenação, custos de transação e inovações institucionais*. Texto para discussão n. 38, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, jul. 1994.
- PORTER, M. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- RUTHERFORD, M. *Institutions in economics*. The Old and the New Institutionalism. S.I.: Cambridge University Press, 1996.
- SCHERER, F. M. *Preços industriais*. Teoria e evidências. Rio de Janeiro: Campus, 1979.

SOUZA, M. A.; LISBOA, M. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista USP de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 32, p. 40-57, maio/ago. 2003.

SWEEZY, P. Demanda sob condições de oligopólio. *Literatura Econômica*, v. 9, n. 3, p. 293-298, 1987. (Tradução ao português do artigo "Demand under conditions of oligopoly" publicado no *Journal of Political Economy*, v. 47, p. 688-673, 1939.)

SCHELLING, T. C. *Micromotives and macrobehavior*. New York: Norton, 1978.

TOBIN, J. Keynesian models of recession and depression. *The American Economic Review*, n. 65, p. 195-202, 1975.

VÁZQUEZ, J. C. *Tratado de costos*. Buenos Aires: Aguilar, 1978.

WALRAS, L. *Compêndio dos elementos de economia política pura*. São Paulo: Nova Cultural, 1986.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**UMA ANÁLISE DA TENDÊNCIA DO ÍNDICE DE INTANGIBILIDADE  
DAS EMPRESAS DO NOVO MERCADO**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autor**

**Priscilla Bianchi Couto**

Aluna do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de  
Ciências Econômicas - Universidade Federal de Minas Gerais

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**UMA ANÁLISE DA TENDÊNCIA DO ÍNDICE DE INTANGIBILIDADE DAS EMPRESAS  
DO NOVO MERCADO**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A necessidade de diferenciação das empresas diante do fácil acesso às tecnologias e inovações é o que estimula a criação dos ativos intangíveis, visto que estes são únicos e inimitáveis. Várias pesquisas vêm sendo feitas no intuito de quantificar estes ativos, embora não exista na literatura um modelo totalmente confiável e livre de questionamentos. A representatividade desses ativos, de acordo com os modelos existentes, diante do patrimônio contábil das empresas é alvo de diversos questionamentos quanto à necessidade de mensuração dos mesmos pela Contabilidade. Neste artigo procura-se identificar o comportamento dos ativos intangíveis das empresas do Novo Mercado de Governança Corporativa através da métrica mais utilizada nas pesquisas acadêmicas: baseado na capitalização de mercado, bem como analisar a tendência das médias deste índice no futuro. Os resultados obtidos demonstram que a partir do ano 2003 as empresas do Novo Mercado apresentaram valor de mercado superior ao valor contábil, sendo que esta diferença aumentou ao longo dos anos analisados e de acordo com a análise da tendência deste índice, espera-se aumentos cada vez mais significativos.

## 1 – Introdução

### 1.1 - Apresentação

O processo de globalização da economia trouxe consigo, não só a expansão dos mercados, como também uma crescente difusão de novas tecnologias, que, podem ser definidas como o *“conhecimento de que uma sociedade dispõe sobre ciências e artes industriais, incluindo os fenômenos sociais e físicos, e sua aplicação à produção de bens e serviços; tipo específico de conhecimento, processo ou técnica exigido para fins práticos”* (ANPROTEC, 2001b apud GOMES, 2003, p. 2-3).

Para Lev (2001), esta “Era do Conhecimento” é marcada pelo processo de crescente transformação em que vive a sociedade e pela velocidade em que ocorrem as inovações, destacando também, a valorização da capacidade humana de aplicação do conhecimento aos recursos disponíveis, bem como a forma de utilização dos mesmos. O mesmo autor salienta que a tecnologia permite o aperfeiçoamento das técnicas e do conhecimento, fator este que, nos dias de hoje, é o responsável pela diferenciação das organizações.

Esse diferencial proporcionado não só pelo conhecimento e habilidade dos empregados, mas também por outros fatores como marcas, reputação, softwares, dentre outros, são os chamados ativos intangíveis, ou seja, aqueles que não possuem estrutura física ou corpórea. Para Kayo (2002, p.14):

...duas empresas que fabricam o mesmo tipo de produto podem até construir fábricas semelhantes, comprar as mesmas máquinas, utilizar o mesmo tipo de matéria-prima, manter o mesmo nível de capital de giro e possuir outros ativos tangíveis similares. Entretanto, essas duas empresas podem apresentar valores de mercado bastante distintos em função, principalmente, da presença de ativos intangíveis. A atuação dos intangíveis pode resultar em um preço superior, custos e despesas inferiores ou uma combinação desses fatores.

Na Contabilidade, os ativos intangíveis têm tido maior ênfase desde a década de 80, e um reflexo do aumento dos ativos intangíveis nas companhias, segundo Lev (2001), é o estudo realizado nas empresas relacionadas no S&P 500, onde foi detectado um crescimento do índice de valor de mercado sobre o valor contábil, do ano de 1980 até o ano de 2001. De acordo com o estudo este índice, que inicialmente era igual a 1, representando assim um valor contábil igual ao valor de mercado, foi para 6, o que significa que em 2001 o valor de mercado das empresas pesquisadas era cerca de 6 vezes maior que o valor patrimonial relatado pela contabilidade.

No Brasil, o estudo sobre os intangíveis e a busca pela ampliação da função da ciência contábil ao mensurar os intangíveis já era discutida em 1972, quando Martins (1972) defendeu a mensuração dos ativos intangíveis para um melhor aperfeiçoamento dos relatórios contábeis, ressaltando ainda que, a aproximação da Contabilidade à

Economia representa um grande passo para atingir o seu objetivo principal de fornecer informações úteis às decisões.

## **1.2 – Objetivos**

O aumento do uso de recursos intangíveis é notado através do crescimento do valor de mercado das ações em relação ao valor contábil das empresas. Essa discrepância entre os valores é vista como uma “falha” da contabilidade e questionada por alguns autores. Cinca e Garcia (2000) criticam a ausência de informações acerca dos ativos intangíveis nos demonstrativos contábeis, afirmando que a informação que hoje interessa à gerência da empresa não está suficientemente refletida nos balanços e documentos contábeis tradicionais. Sveiby (1998) defende a necessidade de mensuração dos intangíveis como forma de avaliação externa, feita pelos credores e fornecedores, o que possibilitaria a visualização da qualidade da gerência da empresa, e principalmente, como forma de avaliação interna, feita pela gerência, o que facilitaria o monitoramento de desempenho e a tomada de decisões.

A necessidade de mensuração dos ativos intangíveis pela contabilidade torna-se mais nítida em função da relevância desses valores na composição do patrimônio e da capacidade de geração de fluxos futuros de caixas.

Baseando-se nas premissas quanto aos atributos dos ativos intangíveis, o presente estudo tem como objetivo uma análise da tendência do índice de intangibilidade das empresas do Novo Mercado de Governança Corporativa.

## **1.3 - Hipóteses de Pesquisa**

Seguindo a linha de pesquisa de Silveira (2004), que formulou hipóteses com perguntas para cada uma das partes do estudo e, como forma de orientação ao processo investigativo, adota-se a seguinte pergunta e hipótese de pesquisa:

Pergunta: Existe uma tendência de crescimento do índice de intangibilidade das empresas do Novo Mercado de Governança Corporativa?

$H_0$  = Não existe uma tendência de crescimento do índice de intangibilidade das empresas listadas nos níveis de governança corporativa da BOVESPA.

$H_1$  = Existe uma tendência de crescimento do índice de intangibilidade das empresas listadas nos níveis de governança corporativa da BOVESPA.

## 2- Referencial Teórico

### 2.1 - Definição de Ativo Intangível

Antes de definir os ativos intangíveis, torna-se necessária a definição de ativos. Pode-se, ainda, dizer que este é um dos maiores conflitos da teoria da contabilidade devido à sua amplitude e complexidade. Para Schmidt & Santos (2002, p. 12) as divergências são *“não só em virtude das dificuldades de sua definição, mas principalmente pelas incertezas a respeito da mensuração de seus valores e de sua vida útil”*.

Para Hendriksen & Van Breda (1999, p. 286), *“ativos devem ser definidos como potenciais de fluxos de serviço ou direitos a benefícios sob o controle de uma organização”*. Com uma visão menos abrangente, Ludícibus (2000, p. 130), afirma que ativos são recursos controlados pela entidade, capazes de gerar fluxos de caixa. De acordo com Schmidt & Santos (2001, p. 12), ativos caracterizam-se como agentes controlados por uma entidade que geram benefícios presentes ou futuros.

Nesse sentido, Hendriksen & Van Breda (1999, p. 388) chamam atenção para o fato, quando afirmam que *“os contadores têm procurado limitar a definição de intangíveis, na medida em que os restringe a ativos permanentes, ou seja, ativos não circulantes”*. Tal restrição pode ser notada na definição de Anthony (apud Martins, 1972, p.26), *“ativos são recursos de propriedade de uma empresa adquiridos a um custo mensurável em dinheiro”*. Nota-se que o autor descarta a possibilidade de criação de ativos internos da empresa, o que demonstra o seu direcionamento exclusivo aos ativos tangíveis.

No entanto, com uma visão mais econômica, Martins (1972, p.27) conceitua ativo como sendo *“o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente”*. Tal definição, apesar de seu caráter histórico, contempla tanto os ativos físicos como os ativos intangíveis.

Em relação ao reconhecimento dos ativos, Hendriksen e Van Breda (1999, p.388) afirmam que, os ativos devem preencher alguns requisitos. Atendendo a essas exigências, os ativos físicos, bem como os ativos intangíveis, devem ser reconhecidos. Os requisitos são:

- a) corresponderem à definição de ativo;
- b) serem relevantes: a informação é capaz de fazer diferença na tomada de decisões;
- c) serem mensuráveis: existência de um atributo relevante de mensuração suficientemente confiável;
- d) terem valor preciso: a informação é representativamente verdadeira, verificável e neutra.



Quanto à definição de ativo intangível, Hendriksen & Van Breda (1999, p. 388) afirmam que o verbete *intangível* é originário do latim *tangere* ou “tocar”, e os intangíveis são bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo, ampliando a definição de ativo intangível como sendo resultantes do diferimento de desembolsos com serviços em contraste com os desembolsos com bens.

O IAS 38 ressalta algumas características básicas dos ativos intangíveis, sendo elas, a possibilidade de identificação dos mesmos, a posse e conseqüentemente o controle deles pela empresa e a expectativa de rendimentos futuros através do seu uso, e os define conforme segue:

“An identifiable nonmonetary asset without physical substance. An asset is a resource that is controlled by the enterprise as a result of past events (for example, purchase or self-creation) and from which future economic benefits (inflows of cash or other assets) are expected”.

Stewart (1998), assim como Edvinsson e Malone (1998) e Schmidt e Santos (2003), afirmam que o conjunto de todos os ativos intangíveis representa o seu capital intelectual, e o define como o conjunto de conhecimentos e informações encontrados nas organizações, que agregam valor ao produto e/ou serviços, mediante a aplicação da inteligência e não do capital monetário, ao empreendimento.

Para Edvinsson e Malone (1998), o capital intelectual representa a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil da organização, sendo que essa diferença é representada pelo capital humano e pelo capital estrutural. Essa definição pode ser contestada por Gu & Lev (apud Gomes, 2003, p. 44), quando afirmam que

A tentativa de estimar o valor desses elementos através da diferença entre o valor de mercado da empresa e o seu valor contábil não é satisfatória, porque não leva em consideração os erros de precificação do mercado, e que os valores históricos dos ativos no balanço patrimonial não refletem seus valores correntes.

Com um conceito mais atual, Schmidt e Santos (2003), definem capital intelectual como o conhecimento adquirido e transformado pelas pessoas, com o objetivo de produzir ativos de maiores valores para a organização.

São vários os conceitos de ativos intangíveis, porém o conteúdo apresenta a mesma essência. A idéia principal dos conceitos apresentados diz respeito à produção de valor na empresa, visto que, os intangíveis são responsáveis pela valorização de ativos, e conseqüentemente, da empresa. Também se verifica que existe um consenso entre os autores de que o ativo intangível é um recurso oculto, ou seja, incorpóreo, e, ao agregar valor à organização, permite a sua continuidade.

## **2.2 - Classificação dos Ativos Intangíveis**

Os ativos intangíveis, também conhecidos como ativo invisível, capital intelectual ou ativo do conhecimento, podem ser subdivididos conforme a taxonomia de diversos

autores: Lev (2001), Stewart (2001), Sveiby (1997), Edvinsson e Malone (1998), e Reilly e Schweih (1998).

De acordo com Stewart (1998, p.13), o ativo intangível, chamado de capital intelectual, pode ser dividido em capital humano, capital estrutural e capital cliente. O capital humano é constituído do talento, da habilidade e do conhecimento dos empregados. O capital estrutural é composto pelas patentes, processos, banco de dados, e outros ativos intangíveis internos da empresa. O capital cliente é basicamente o relacionamento com os clientes e fornecedores

Edvinsson e Malone (1998) apresentam uma metodologia semelhante à de Stewart, no entanto, classificam o capital cliente como uma segmentação do capital estrutural, sendo que, este último apresenta outra subdivisão, o capital organizacional. O capital humano constitui-se de “toda capacidade, conhecimento, habilidade, e experiência individuais dos empregados e gerentes” (Edvinsson e Malone, 1998, p. 31). O Capital Estrutural é a infra-estrutura que apóia o capital humano, cujo objetivo é “transmitir e armazenar o conhecimento intelectual” (Edvinsson e Malone, 1998, p. 32) e o capital cliente é o relacionamento das empresas com seus clientes. (Edvinsson e Malone, 1998, p. 33) A divisão do capital intelectual pode ser melhor visualizada por meio da figura a seguir.

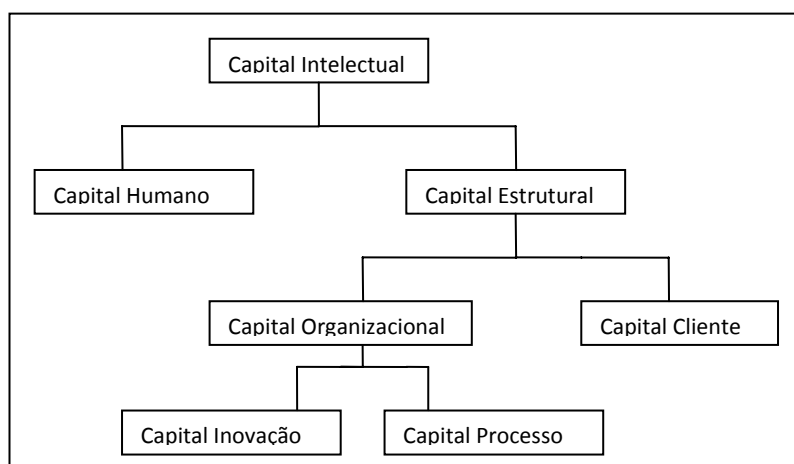


Figura1- Classificação do Capital intelectual Segundo Edvinsson e Malone

Fonte: Stewart (1999, p.256)

Sveiby (1997) utiliza a expressão “ativos invisíveis” para se referir aos ativos intangíveis e os classifica em três grupos: competência dos empregados, estrutura interna e estrutura externa. A competência dos empregados, conforme Sveiby (1997, p.10) é a capacidade de agir em uma ampla variedade de situações para criar tanto ativos tangíveis como intangíveis. A estrutura interna é formada pelas patentes, conceitos, modelos, sistemas de computação e sistemas administrativos, além do espírito e da cultura organizacional. (Sveiby, 1998, p. 10). A estrutura externa é o relacionamento com clientes e fornecedores, e inclui a marca e a imagem da empresa. (Sveiby, 1998, p. 11).

Entretanto, Lev (1998) argumenta que, os ativos intangíveis devem ser classificados de acordo com o fato gerador, ou seja, a ferramenta que ocasionou o surgimento ou o aumento do ativo intangível. Assim, a classificação proposta pelo autor resume-se em: inovação, desenhos organizacionais singulares e recursos humanos. A inovação está relacionada aos investimentos realizados com pesquisa e desenvolvimento, que podem ser classificados em *puros*, quando ocorre o desenvolvimento de novas ciências e tecnologias, ou *aplicados*, quando é aplicado ao desenvolvimento e aprimoramento de novos produtos (Lev, 1998, p. 55). Os desenhos organizacionais correspondem aos ativos intangíveis internos e exclusivos das organizações, sendo eles, a estrutura e os sistemas singulares. Os recursos humanos apresentam a mesma denominação dos outros autores citados, ou seja, são os talentos e habilidades dos empregados.

A classificação proposta por Reilly e Schweih (1998), no entanto, é mais específica e possui um maior número de divisões, sendo elas relacionadas à: Marketing, Tecnologia, Processamento de dados, Engenharia, Clientes, Contratos, Capital Humano, Localização e Goodwill (Reilly e Schweih, 1998, p.19). Tal classificação é tão explícita, que não se vê a necessidade de explicar as características de cada grupo no presente estudo.

### **2.3 - Mensuração dos intangíveis**

Diante da aproximação dos conceitos de avaliação e mensuração fez-se necessária uma definição clara sobre o que é mensurar. Para Hendriksen & Van Breda (1999: p. 304) *“mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, obtidos de modo a permitir agregação ou desagregação, quando exigida em situações específicas”*. Apesar de o autor utilizar a palavra valores monetários, o mesmo admite que, embora pouco comum, dados não monetários, no entanto, numéricos, também são utilizados na mensuração dos ativos. De uma forma mais simples, Bueno (1996) explica que mensurar significa medir, avaliar, e avaliar significa estimar, aquilatar, aferir, apreciar. A partir destes conceitos pode-se diferenciar os dois conceitos de mensuração e avaliação, ressaltando que a mensuração está relacionada a valores numéricos e inclui também o conceito de avaliação, enquanto a avaliação aproxima-se do reconhecimento da grandeza do ativo, sendo possível notar a ocorrência de um julgamento de grandezas.

De acordo com a classificação sugeridas por Luthy (1998), os métodos de avaliação dos ativos intangíveis se subdividem em quatro categorias, sendo elas: métodos baseados na capitalização de mercado, métodos baseados no retorno sobre os ativos, métodos baseados em medidas diretas de capital intelectual e métodos scorecard.

Gomes (2003) classifica os principais métodos de avaliação dos intangíveis, escolha esta associada às referências nas diversas publicações sobre o assunto. Tais métodos são: Razão entre o valor de mercado e o valor contábil, Q de Tobin, Balanced scorecard e Skandia Navigator.

No presente estudo, o método de avaliação dos ativos intangíveis a ser utilizado será a razão entre o valor de mercado e o valor contábil, ou seja, método baseado na

capitalização de mercado. Stewart (1998, p.201) justifica a adoção destes métodos ao afirmar que “se o valor de uma empresa é maior do que o valor que os acionistas possuem, faz sentido atribuir a diferença ao capital intelectual”. Para o autor, se o mercado avalia a empresa por um valor acima de seu valor contábil, isto significa que o excesso deste valor corresponde ao capital intelectual da empresa.

A razão entre o valor de mercado e o valor contábil, também chamado de grau de intangibilidade (Famá & Perez, 2004), pode ser calculada dividindo-se o valor de mercado da empresa, verificado a partir do preço de suas ações multiplicado pelo número de ações existentes, e dividido pelo seu valor contábil, ou seja, a representação monetária do seu patrimônio líquido. Este método é representado pela seguinte fórmula:

$$\text{Grau de intangibilidade} = GA = \frac{VM}{VC}$$

Sendo:

VM= Valor de mercado

VC= Valor contábil

## 2.4 – Governança Corporativa e Novo Mercado

Nas sociedades modernas, onde existe uma segregação da posse e do controle das firmas, e com a possibilidade de conflito de interesses entre os acionistas, gestores e demais interessados na empresa, destaca-se o papel da governança corporativa como fator chave na redução desses conflitos. O IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa) a define da seguinte forma:

“Governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua confiabilidade.”

O IGF apresenta a seguinte definição:

Governança Corporativa pode ser definida como o esforço contínuo em alinhar os objetivos da administração das empresas aos interesses dos acionistas, através da adoção de práticas mais justas. O que proporciona maior liquidez e melhor valorização das ações negociadas no mercado.

Nota-se que ambos os conceitos ressaltam o papel da governança corporativa no relacionamento dos acionistas e investidores com a administração das empresas. No entanto, existe também o papel informacional da governança corporativa, visto que, além da adoção de práticas que alinhem os objetivos da administração e dos investidores, estes últimos buscam níveis cada vez mais altos de evidenciação, o que proporciona maior segurança e confiabilidade nas suas tomadas de decisões.

Essa busca dos investidores por níveis cada vez maiores de evidênciação foi o que motivou um estudo desenvolvido no primeiro semestre de 2000 pela consultoria MB Associados, do qual participaram o Prof. José Roberto Mendonça de Barros, Prof. José Alexandre Scheinkman, Dr. Leonardo Cantidiano, entre outros, chamado “[Desafios e Oportunidades para o Mercado de Capitais Brasileiro](#)”, onde constatou-se a necessidade de aprimoramento do mercado como fator de crescimento econômico.(BOVESPA).

Em junho do mesmo ano, a McKinsey & Co, em parceria com o Banco Mundial conduziu uma pesquisa (“Investors Opinion Survey”) junto a investidores, com o objetivo de detectar e medir eventuais acréscimos de valor às companhias que adotassem boas práticas de governança corporativa. Apurou-se que os investidores pagariam entre 18% e 28% a mais por ações de empresas que adotam melhores práticas de administração e transparência, isto, pois, o maior nível de evidênciação das informações permite aos acionistas uma fiscalização do desempenho e a valorização das ações demonstra a importância atribuída pelos mesmos à informação. (IBCG, 2004).

No intuito de incentivar e melhorar a relação com os investidores, em 2000, a BOVESPA criou os “níveis de governança diferenciada”, onde existe um maior comprometimento das empresas com as chamadas “boas práticas de governança corporativa”. Integram este grupo o Nível 1, Nível 2 e o Novo Mercado, onde as empresas são classificadas de acordo com o volume de informações que se compromete a divulgar. Segundo o IBGC (2004):

“Basicamente, o segmento de Nível 1 caracteriza-se por exigir práticas adicionais de liquidez das ações e *disclosure*. Enquanto o Nível 2 tem por obrigação práticas adicionais relativas aos direitos dos acionistas e Conselho de Administração. O Novo Mercado, por fim, diferencia-se do Nível 2 pela exigência para emissão exclusiva de ações com direito a voto”.

### 3 - Metodologia de Pesquisa

#### 3.1 - Método de Pesquisa

O método utilizado neste estudo é a pesquisa descritiva, documental e quantitativa. Pela definição de Andrade (apud Beuren, 2006), “*a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los, interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles.*” O mesmo autor defende o uso deste método como forma de estudo dos fenômenos, sem que estes sejam manipulados pelo pesquisador. Sendo assim, quanto aos objetivos da pesquisa, trata-se de um estudo descritivo, visto que, trabalha com grupos determinados (conforme suas características próprias), observando, registrando, analisando e correlacionando fenômenos, sem manipulá-los, tentando descobrir suas relações.

Quanto aos procedimentos pode-se dizer que é uma pesquisa documental, que, segundo Silva e Grigolo (apud Beuren, 2006),

...vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, analisar, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica afim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Pretende-se realizar o estudo através de dados secundários, ou seja, informações obrigatórias divulgadas na Bolsa de Valores, que receberão o tratamento adequado transformando-se em informações úteis.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa é eminentemente quantitativa, que, segundo Chizotti (apud Beuren, 2006), prevê a mensuração de variáveis preestabelecidas, procura verificar e explicar sua influência sobre outras variáveis, mediante a análise da frequência de incidências e de correlações estatísticas. Isso, pois, busca-se uma quantificação da relação entre os ativos intangíveis e o desempenho das empresas através do método estatístico dos dados em painel, que consiste na observação de  $n$  entidades em dois ou mais períodos. Este método torna possível a mensuração do impacto dos intangíveis no desempenho de cada setor no período de 2002 a 2007.

#### 3.2 - Técnica Estatística Utilizada

A técnica estatística utilizada para a análise do comportamento do índice de intangibilidade é o modelo de tendência linear, que permite a identificação de uma regressão linear simples, na qual a variável independente em questão será sempre o tempo. Uma regressão linear simples tem como objetivo usar variáveis independentes para prever uma variável dependente  $Y_i$ . O coeficiente da variável independente, neste caso, o tempo, quantifica o efeito da variação de uma unidade de tempo na variável dependente em questão, permitindo assim, uma análise da tendência de crescimento,

queda, ou estabilidade da variável dependente conforme o valor deste coeficiente. A equação estimada pelo modelo de tendência linear pode ser exemplificada pela equação:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 t + e_t$$

### 3.3- Descrição da Variáveis e Tratamento dos Dados

- **Valor de Mercado**

O Valor de mercado de uma empresa pode ser obtido através da multiplicação do preço de suas ações, tanto ordinárias como preferenciais, pelo número de ações, de acordo com a representatividade de cada tipo.

$$V_m = N_{AO} \times P_{AO} + N_{AP} \times P_{AP}$$

Onde:

$N_{AO}$  = Número de ações preferenciais

$P_{AO}$  = Preço de cada ação preferencial

$N_{AP}$  = Número de ações ordinárias

$P_{AP}$  = Preço de cada ação ordinária

- **Valor Contábil**

O valor contábil é obtido através da subtração de todas as dívidas da empresa do seu ativo total, sendo estes divulgados pela contabilidade, ou seja, avaliados a custo histórico. Assim sendo, pode-se dizer que o valor contábil é representado pelo valor do patrimônio líquido de cada empresa.

Os dados utilizados nesta pesquisa foram obtidos das demonstrações contábeis e cotações das ações das empresas do Novo Mercado de Governança Corporativa, de fontes secundárias, através do site da BOVESPA e do site ([www.cedrofinances.com.br](http://www.cedrofinances.com.br)). As informações utilizadas são: o balanço patrimonial e informações sobre o mercado, sendo elas: número de ações e os respectivos valores de mercado.

A amostra conta com 74 empresas, que representam o total de empresas listadas no Novo Mercado desde o ano de 2002 até o ano de 2007 (período analisado) com exceção das que não apresentaram todos os dados necessários á pesquisa.

Conforme apresentado o objetivo principal do estudo, de analisar a tendência dos índices de intangibilidade das empresas do Novo Mercado de Governança Corporativa, a

pesquisa se divide em duas etapas. A primeira delas é calcular o índice de intangibilidade das empresas a cada ano analisado e a segunda etapa consiste na análise do crescimento ou queda das médias do índice analisado ao longo dos anos compreendidos pela pesquisa, possibilitando assim, inferências sobre os mesmos no futuro.

#### 4- Análise dos Resultados

O gráfico a seguir retrata a tendência da média dos índices de intangibilidade ao longo do período de 2002 a 2007.

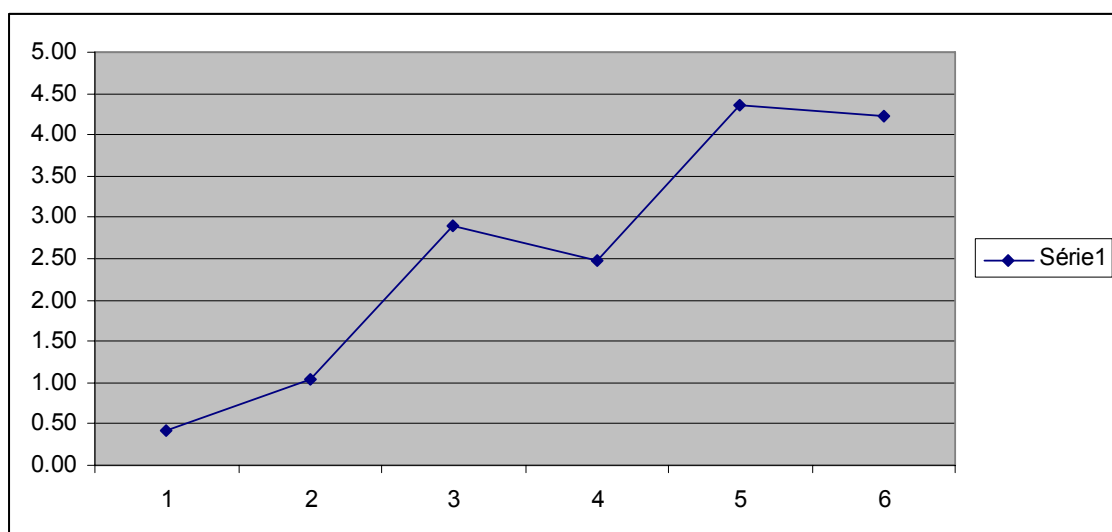


Figura 2: Tendência das Médias dos Índices de Intangibilidade

Fonte: elaborado pelo autor

<i>Estatística de regressão</i>	
R múltiplo	0.946005789
R-Quadrado	0.894926952
R-quadrado ajustado	0.86865869
Erro padrão	0.584961809
Observações	6
Coeficientes	
	-
Interseção	1633.466442
Variável X 1	0.81618125

Figura 3: Análise da Regressão de Tendência

Fonte: elaborado pelo autor

Analisando os resultados da regressão do Modelo de Tendência, pode-se afirmar com precisão que existe uma tendência de crescimento do índice de intangibilidade, ou



seja, os valores de mercado das empresas estão crescendo num ritmo acelerado em relação ao crescimento do valor contábil das mesmas. A regressão obtida  $Y_i = 1633,47 + 0,8162 X_i$  demonstra que a cada ano a média dos índices de intangibilidade cresce em aproximadamente 0.8162 unidades. Tal afirmação é feita baseada no coeficiente de determinação, ou seja, o R-quadrado ajustado, que representa o percentual de ajuste da regressão em relação ao comportamento real dos dados utilizados, que neste caso é de aproximadamente 87%.

Especificamente falando dos índices de intangibilidade, no ano de 2007 o maior índice apresentado foi o da empresa LPS Brasil- Consultoria e Imóveis, no valor de 51.88, destacando também as empresas REDECARD, cujo índice apresentado foi de 37.77 e B2W Companhia Global do Varejo, com o índice de 26.81, demonstrando nitidamente a ineficácia da contabilidade na mensuração do valor patrimonial da empresa. Neste mesmo ano, apenas cinco empresas apresentaram um valor de mercado inferior ao valor contábil, sendo elas:

- BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS (índice = 0.99)
- CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG (índice = 0.93)
- MMX MINERACAO E METALICOS S.A.(índice = 0.16)
- BRASIL BROKERS PARTICIPACOES S.A.(índice = 0.07)
- INVEST TUR BRASIL - DESENV.IMOB.TUR.S.A. (índice = 0.84)

Já no ano de 2006, apenas duas empresas apresentaram valores de mercado abaixo do valor contábil, enquanto a LPS BRASIL - CONSULTORIA DE IMOVEIS S.A. assumiu novamente um papel de destaque apresentando um índice de intangibilidade no valor de 40,90. A julgar pela média dos índices do ano de 2005 (2.48) e de 2004 (2.89), comparativamente á média de 2006, que foi de 4.37, os valores apresentados não apresentam grandes variações, bem como os valores de mercado estão menos distantes dos valores contábeis das empresas.

O ano de 2003 foi o primeiro ano analisado que apresentou uma média maior que 1, (1.05), visto que o ano de 2002 apresentou a média de 0.41, demonstrando uma subavaliação das empresas por parte dos investidores.

## **5-Conclusão**

A pesquisa em questão teve como objetivo principal a análise do comportamento do índice de intangibilidade das empresas do novo mercado ao longo do período de 2002 a 2007. A partir dos resultados obtidos pode-se comprovar que conforme os autores citados no referencial teórico do presente estudo, o valor de mercado está crescendo com maior rapidez que o valor contábil das empresas, demonstrando assim a presença cada vez maior de ativos intangíveis que não são mensurados pela contabilidade.

Ressalta-se também com esta pesquisa a necessidade de mensuração dos ativos intangíveis, dada sua representatividade, bem como o conjunto de técnicas presentes nas literaturas quanto ao cálculo do valor dos intangíveis, principalmente quando tem-se como base as empresas de capital aberto.

Em termos gerais a importância da mensuração dos ativos intangíveis explica-se através da representatividade dos mesmos no patrimônio das empresas, o que interfere não só no mercado de capitais, como também em diversas operações como fusões, aquisições e concessões de empréstimos.

Também em função da valorização dos ativos intangíveis, o conhecimento dos mesmos permite aos gestores gerenciá-los de forma estratégica contribuindo assim para o sucesso das mesmas. Assim, sugere-se como tema de pesquisas futuras uma análise de como o gerenciamento desses ativos afetam a gestão e o desempenho dos negócios.

## 6 - Referências Bibliográficas

- ANDRIESSEN, TIESSEN. **Weightless Weight – Find your real value in a future of intangible assets**. Pearson Education London, 2000
- ASSAF NETO, Alexandre. **Contribuição ao estudo da avaliação de empresas no Brasil – uma aplicação prática**. Tese de Livre Docência. FEA-USP. Ribeirão Preto, 2003.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2005.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. São Paulo: FTD, 1996.
- BONTIS, N. **Assessing knowledge assets: A review of the models used to measure intellectual capital**. Working paper, 2000.
- BROOKING, Annie. **Intellectual capital: core asset for the Third Millenium Enterprise**. London: International Thomson. Business Press, 1996.
- CINCA, Carlos Serrano; GARCÍA, Fernando Chaparro. **Los activos intangibles de las empresas más allá de las normas contables**. Universidad de Zaragoza, marzo de 2000.
- DUARTE, Patrícia C.; LAMOUNIER, Wagner M.; TAKAMATSU, Renata T. **Modelos Econométricos para dados em painel. Aspectos Teóricos e Aplicação á Pesquisa em Contabilidade e Finanças**.
- EDVINSSON, Leif.; MALONE, Michael. S. **Capital intelectual: descobrindo o valor real de suas empresas pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron Books, 1998.
- FAMÁ, Rubens; PEREZ, Marcelo M. **Características Estratégicas dos Ativos Intangíveis e o Desempenho Econômico da Empresa**. (Apresentação de Trabalho/Comunicação). 2004.
- FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Avaliação de empresas: Da Mensuração Contábil à Econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- GOMES, Marcelo Jota. **Análise do Modelo de Avaliação de Intangíveis proposto por Sveiby (1998) em Empresas de Base Tecnológica no Estado de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UnB, UFPB, UFPE, UFRN, UFRN, 2003.
- GU, Feng; LEV, B. Intangible assets: measurement, drivers, usefulness. April, 2001. Disponível em: <[www.stern.nyu.edu/~blev](http://www.stern.nyu.edu/~blev)>. Acesso em 11/11/2007.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IAS 38. **Intangible Assets**. Disponível em: <<<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/149D67E2-6769-4E8F-976D-6BABEB783D90/0/IAS38.pdf>>>. Acesso em 15/11/2008.
- IBCG. **Pesquisa sobre Governança Corporativa**. Disponível em <<<http://www.ibcg.org.br>>>. Acesso em 22/11/2007.
- IGF. **Ações/ Bolsa de Valores : Novo Mercado**. Disponível em <<[http://www.igf.com.br/aprende/dicas/dicasResp.aspx?dica\\_id=3330](http://www.igf.com.br/aprende/dicas/dicasResp.aspx?dica_id=3330)>> . Acesso em 15/11/2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2000.
- KAYO, Eduardo Kazuo. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível intensivas**. Tese (Doutorado em Administração) – FEA/USP, 2002.
- LEV, Baruch. **Intangibles: management, measurement, and reporting**. Washington: Brookings Institution Press, 2001.

- LUTHY, D.H. (1998). **Intellectual capital and its measurement**. Disponível em <<<http://www3.bus.osakacu.ac.jp/apira98/archives/htmls/25.htm>>>. Acesso em 12/06/2008
- MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1972.
- REILLY, Robert F.; SCHWEIHS, Robert P. **Valuing Intangible assets**. New York: McGraw-Hill, 1998.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.
- STEWART, Thomas A. **Capital intelectual**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- STEWART, Thomas A. **Valor Econômico Agregado. A Verdadeira Chave para a Criação de Riqueza**. 1 ed, Rio de Janeiro: Qualitymark,, 1999.
- SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**SISTEMAS DE COSTEOS UTILIZADOS Y VIRTUALES EN  
EMPRESAS DE DISTRIBUCIÓN COMERCIAL TIPO  
SUPERMERCADOS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autor**

**JUAN JOSÉ CASTRO ALBORNOZ**

**Institución:**

Universidad del Zulia, Venezuela

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**SISTEMAS DE COSTEOS UTILIZADOS Y VIRTUALES EN EMPRESAS DE  
DISTRIBUCIÓN COMERCIAL TIPO SUPERMERCADOS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El objetivo general de esta investigación, es explicar las causas del porqué en las empresas de distribución comercial tipo supermercado y otras empresas al menudeo, no se han implementado los sistemas de costos. Esta investigación es de tipo explicativa, no experimental y transversal, utilizando una entrevista a través de un cuestionario de escala tipo Likert, para caracterizar procesos productivos, analizar las estructuras de costos y sus objetos, clasificación de partidas, y el uso gerencial de la información provista por los sistemas de costeo. Los resultados del análisis permitieron establecer bajo que metodología de costeo determinan el costo de las mercancías vendidas, determinar el objeto de costo principal o producto analizando las operaciones - ya que se difiere de las mercancías como el producto principal, caracterizar a las empresas de distribución comercial como empresas de servicios describiendo los procesos de producción de servicios o servucción, y además determinar los sistemas de costeo idóneos y virtuales comparativos, que permitan a la gerencia gestionar sus rendimientos, y a su vez que los sistemas de costeo coadyuven la planificación, control y toma de decisiones interfuncionales. En conclusión, los supermercados no utilizan ningún sistema de costos distinta a la dispuesta por Normas Internacionales de Contabilidad, se determinó correlación de dependencia entre las variables del objeto de costo producto y la gestión de calidad, los costos considerados del período pueden ser costos indirectos de producto cuando el servicio constituya el objeto de costo principal, que simultáneamente el grado de convertibilidad del objeto de costo servicio híbrido esta entre moderado y alto, y que los sistemas de costeo utilizables o virtuales, son sistemas de costeo parcial directo evolucionado versus un sistema de costeo total.

**Palabras Clave:** Sistemas de costeos parciales y totales, objetos de costos producto, servicio híbrido de distribución comercial.

## **INTRODUCCIÓN**

El trabajo de investigación que se presentará a continuación, tiene por objetivo describir los sistemas de costeo utilizados y virtuales o comparativos utilizados y de ser empleados por empresas de distribución comercial tipo supermercados y tiendas al menudeo similares o afines.

La investigación parte de indicios, de que las mercancías como producto ofrecido por las empresas de distribución comercial, no constituyen el objeto de costos principal o producto de este tipo de negocios. Las empresas de distribución comercial como los supermercados, al determinar un costo de venta a partir de las mercancías que revenden, no requieren discriminar entre costos variables y fijos, directos e indirectos, clasificación de costos fundamentales en la gestión basada en sistemas de costos.

Los supermercados se han convertido en negocios con procesos y actividades complejas, que implica un tratamiento o proceso de conversión con usos de tecnologías de la información, necesaria para interactuar con los diversos proveedores de marcas y/o mercancías que se ofrecen en sus instalaciones. Si a esto se le suma, la cada vez más costosas inversiones que deben realizar para la atención de consumidores, la investigación determina de que el objeto de costo producto de los supermercados, lo constituye un servicio simultáneo que ofrecen estos a proveedores y consumidores. Este servicio denominado por la investigación, como “servicio híbrido” recibe un proceso de conversión con un grado tan relevante como los requeridos en empresas de manufactura y de otros servicios.

Por todo lo anterior, la investigación intenta determinar las causas o variables que se han dado históricamente en bibliografías de contabilidad de costos y de gestión, contablemente, financieramente, y en términos gerenciales, del porqué en las empresas de distribución comercial o tiendas al menudeo, como los supermercados e hipermercados, y otros negocios análogos a las tiendas al menudeo o de autoservicios, no se ha implementado el uso de los sistemas de costeos como marco para la gestión de los costos.

Los supermercados no utilizan sistemas de costeo para valorar sus objetos de costos productos, ya que consideran como producto las mercancías que expenden y cuyo costo de producto, está constituida por los costos de adquisición, ajustándose a las normas contables, específicamente la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2).

El costo de adquisición de las mercancías no le es añadido otros costos, tales como costo de desembalaje de lotes, reempaque en lotes menudos, traslado a las salas de ventas, exposición, y otros costos operativos y administrativos. Sin embargo, estos costos excluidos son añadidos cuando se presume una desvalorización de las mercancías en el mercado, y cuyo costo de recuperación requiere de un procedimiento mediante un método denominado el “valor neto realizable”, que implica reconocer por una parte la desvalorización de las mismas, y por otra fijar un precio de venta consumible y recuperable de los costos operativos requeridos para realizar la venta de mercancías devaluada, de acuerdo a ciertos criterios establecidas en la NIC-2.

Para determinar las causas, se realizó un estudio comparativo entre las empresas en cuestión y las empresas de manufacturas y otros servicios disímiles a la distribución comercial. Lo anterior se debe, a que históricamente existe un esfuerzo bibliográfico de la contabilidad de costos, por mostrarse fundamental en la gestión de los negocios con estructuras manufactureras y de servicios no distributivos comerciales. La obiedad bibliográfica a las tiendas al menudeo, se debe quizás por la simplicidad con la que se determinan los costos de sus productos, al considerar a las mercancías sus productos y/o objeto de costos principal (Amat y Soldevila, 1998; y Barfield y otros, 2005).

En esta investigación no se niega que los supermercados se gestionen con técnicas propias de la contabilidad de gestión o administrativa, técnicas observables en la concentración por parte de los regentes minoritarios en el proceso de compra, como por ejemplo los procesos de controles operativos y de registros por centros de responsabilidad, sobre todos en las áreas de logística y distribución física, producto de la fuerte actividad que requieren las minoristas en esas secciones. Sin embargo, los indicios de uso de las técnicas de contabilidad de gestión y gestión de costos son bajos, de acuerdo a los resultados obtenidos de la data recogida y procesada para esta investigación.

En esta investigación el objetivo general, Explicar las causas del porqué no se han empleado los sistemas de costos en las empresas de distribución comercial de tipo supermercados de gran tamaño. Los objetivos específicos son: 1. Describir los procesos ejecutados por las empresas de distribución comercial; 2. Analizar las operaciones o procesos ejecutados por los supermercados; 3. Comparar el objeto de costo principal o producto sobre el cual se rastrearán los costos directos y se definirán generadores de costos para los indirectos, respecto a una empresa de manufactura; 4. Explicar la causas del desuso de los sistemas de costos en los supermercados; 5. Establecer los sistemas de costeo utilizados, idóneos y virtuales comparativos para las empresas de distribución comercial de los Estados Zulia, Falcón, Lara y Trujillo de la República Bolivariana de Venezuela.

Con los objetivos anteriores, se podrá determinar causales de inexistencias de los sistemas de costos en supermercados, tal y como son configurados para empresas de manufactura y de otros tipos de servicios, con la finalidad de construir teorías sobre contabilidad de costos y de gestión para supermercados, aspectos pocos explorados por estas ciencias, es decir que se pretende enriquecer sus teorías.

La teoría anterior que se construirá a partir de los resultados de la comparabilidad entre empresas de tres sectores conocidos, tiene como finalidad proveer a las gerencias organizacionales de las distribuidoras comerciales, a fijar metas de rentabilidad más elevada, que traerán como consecuencias a favor de los clientes y proveedores de marcas, beneficios derivados de servicios adquiridos con indicadores de alta calidad, indicadores estos que se extraerán de registros de resultados basado en sistemas de costeo, que coadyuven a la resolución de problemas y construcción de informes orientados a la atención gerencial.

Esta investigación presenta 4 partes. En la parte 1, se encuentra el momento proyectivo, con un marco teórico hipotético que intenta demostrar o dilucidar para una investigación mayor lo inducido en párrafos anteriores. La parte 2, el momento metodológico o marco metodológico. La tercera parte se encuentra el resumen de los datos más relevante, y el cuarto las conclusiones, consideraciones e inferencias y la bibliografía.

### **Parte 1: MOMENTO PROYECTIVO**

La contabilidad de costos y/o de gestión expresa sus fundamentos y objetivos, en la distribución de los costos e ingresos entre los distintos productos u otros objetos que considera valorar la organización - sobre todo los objetos inventariables - o que son propios de su actividad comercial, proceso este que se lleva a través de los sistemas de costos, del cual surgieron los distintos métodos de valoración de inventarios, que es un aporte de la contabilidad de costos a los requerimientos de la contabilidad financiera en primer lugar histórico. Estos métodos de valoración de inventarios, son los únicos sistemas de costeo empleados por empresas de distribución comercial tipo supermercado en Venezuela.



En segundo lugar histórico, Kaplan en uno de sus tantos artículos, sobre todo el titulado: “un Sistema de Costos no es suficiente”, (2002), es decir que un negocio necesita dos o más sistemas de costos, para comparación y gestión.

Los sistemas de costos han evolucionado en diferentes métodos, más allá de la simple valoración de inventarios, sobre todo en el proceso distributivo de partidas de costos comunes o indirectas, que permitan valorar en primer lugar las distintas etapas del proceso productivo que conforman el movimiento interno de valores o cadena de valor, para luego distribuir los costos entre los productos.

Estos sistemas de costo evolucionado, se han desarrollado en empresas de manufactura y de servicios disímiles a la distribución comercial. Mientras que en las empresas de distribución comercial utilizan el primer aporte de la contabilidad de costos, es decir los métodos de valoración de inventarios, como el método promedio, el de las primeras entradas serán las mercancías primeras en salir (PEPS), y otros métodos conocidos, que son utilizados por todas las empresas que almacenan mercancías o materiales, sin embargo esto no constituye un sistema de costo relevante que indique el uso de los fundamentos de la contabilidad de costos en la gestión de empresas de distribución comercial. Los sistemas de costos, denominados por Horngren y otros (2007) como sistemas de costeo, son aquellos que representan los costos en dos etapas básicas, la acumulación seguida de la asignación. En esta definición que los autores posteriormente sustentan en su libro, se adapta a la contabilidad de costos históricos, donde la acumulación de transacciones financieras traducidas en partidas de costos durante un período económico, finalizado el período económico se asignaran las partidas de costos a cada uno de los objetos de costos que se considere.

En esta investigación se adoptará la característica de la contabilidad gestión y de costos modernos, de proyectar los costos por objetos y para períodos económicos, es decir expresarlos al futuro, y por tanto los sistemas de costo deben primero asignar partidas de costos, para luego iniciar el proceso de acumulación.

Los sistemas de costos o cálculo de costos como lo define Amat y Soldevila (1998), abarcan dos sistemas: el sistema de acumulación de costos y el sistema de costeo. El sistema de acumulación de costos está compuesto de tres sistemas conocidos: el sistema de costos acumulados por órdenes de trabajo o costos por pedido, el sistema de acumulación de costos por operaciones de procesos, y el sistema de acumulación de costos por operaciones de actividades.

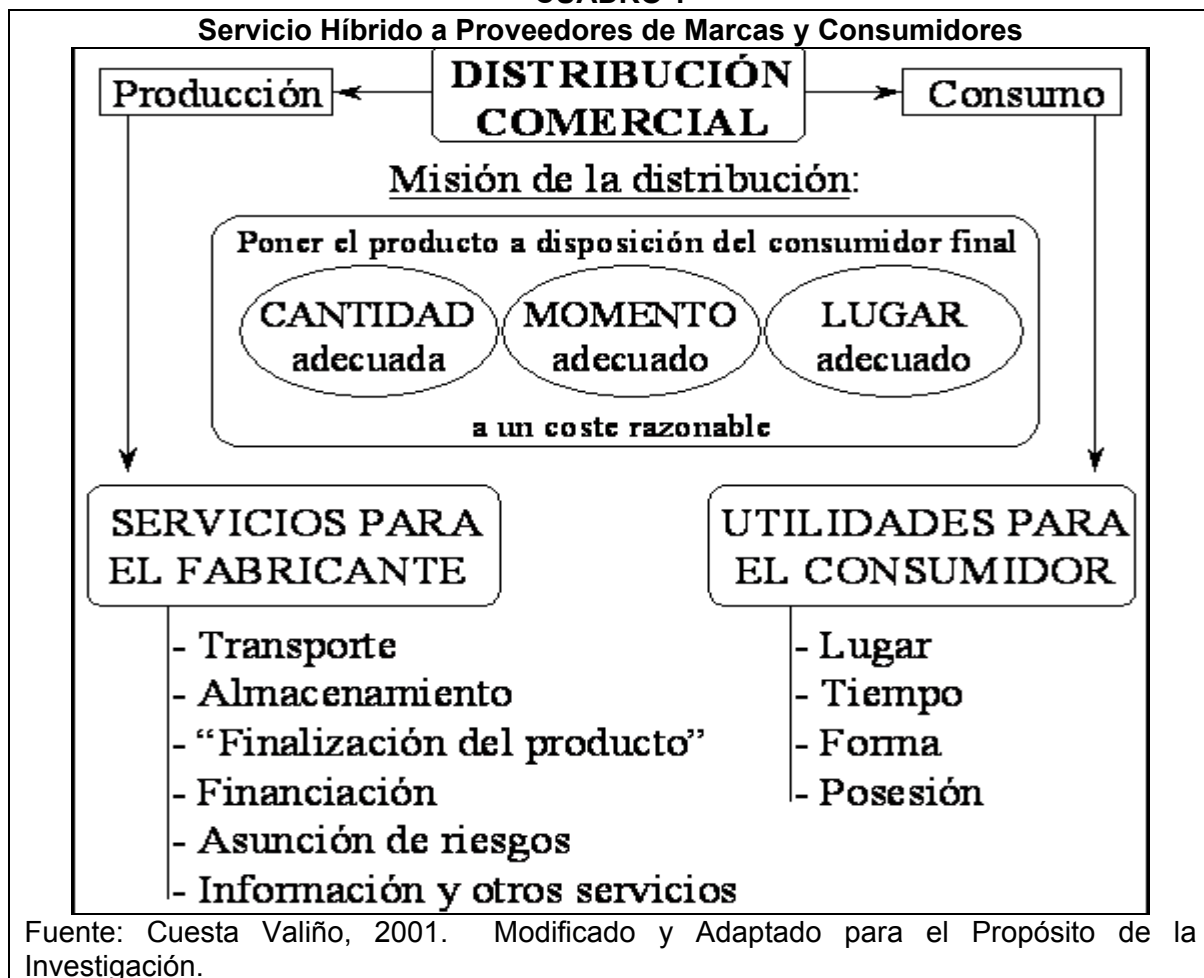
Si el objeto es un producto que no constituye un servicio, sino un bien manufacturado, las partidas incorporables o costos de producto, será simultáneamente las partidas incorporables para la valoración de los inventarios. Por tanto se está ante un sistema de costeo.

La asignación de partidas que es primero que la acumulación, desde la perspectiva de la contabilidad de costos muchas de las partidas implican un proceso de rastreo para las cargas incorporables indirectas, que simultáneamente requiere el proceso de reparto de estas partidas indirectas entre los diversos objetos análogos (productos, departamentos, procesos, actividades, clientes, otros), el sistema de costeo debe a su vez definir las unidades de obra (sistema basado en funciones) o inductores de costos (sistema basado en actividades) para cada una de estas partidas indirectas, con la finalidad de rastrearlos a los objetos de costos pertinentes. Lo anterior significa, que el proceso de asignación conlleva un proceso de definición de criterios de distribución o repartos (o generadores de costos), para la asignación de las partidas indirectas incorporables.

Es cierto que las cargas incorporables indirectas o costos indirectos, deben acumularse primero para luego repartirse, sin embargo para fines presupuestario deben definirse las unidades de obra o inductores de costos antes expuestos, y que permiten prorratear o asignar los costos indirectos a los distintos objetos de costos.

Trasladando lo establecido anteriormente a las tiendas al menudeo, se puede definir que el costo de las mercancías vendidas, debe incorporar cómo costos de las mismas, cargas o partidas que generalmente son consideradas cómo costos no incorporables. Las tiendas al menudeo realizan una serie de operaciones costosas para adquirir y vender las mercancías (ver cuadro 1). Estas series de operaciones constituyen los procesos de conversión necesarios para hacer asequible la mercancía al ciudadano consumidor.

**CUADRO 1**



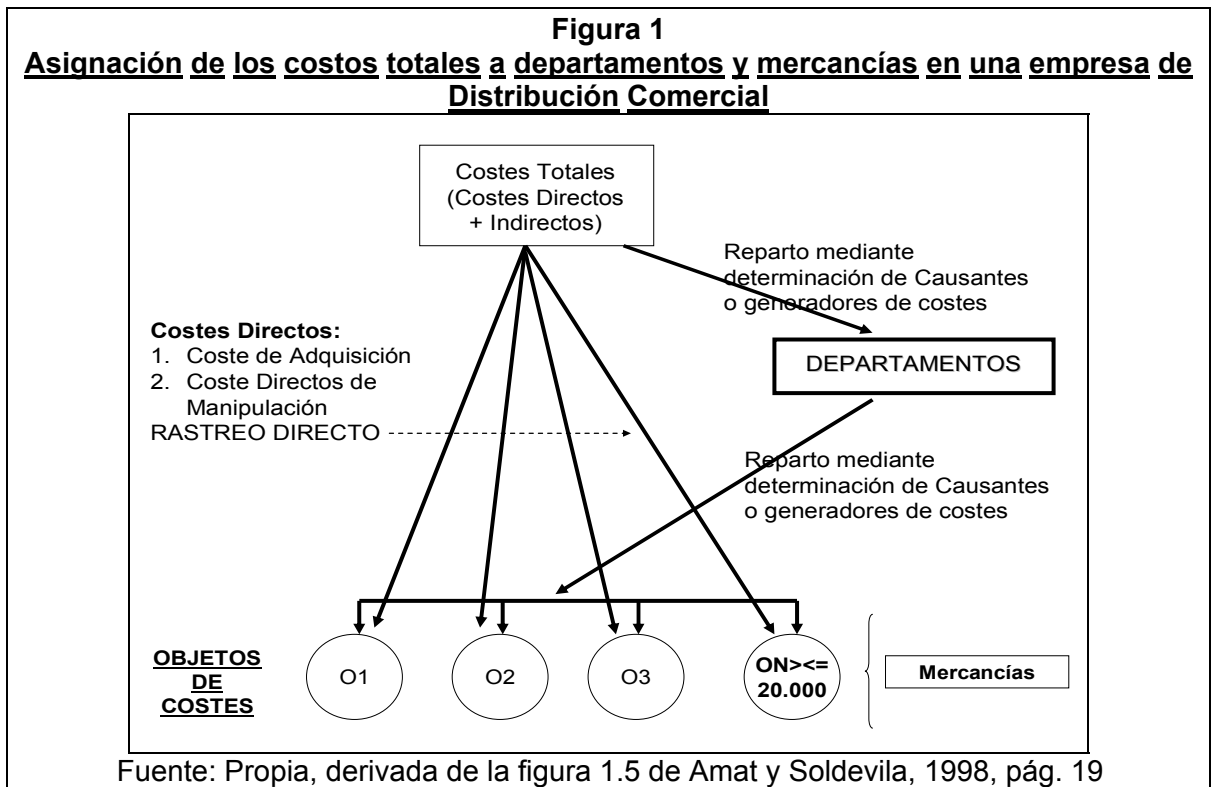
Según autores de textos sobre gestión de la distribución comercial, se deduce que las empresas de distribución comercial promueven el autoservicio, es decir exponer mercancías en anaqueles sin ofrecer atención personalizada a clientes, excepto cuando este paga los productos que adquiere, quizás por el desconocimiento del costo que implica los procesos operativos relacionados con las mercancías que ofrecen en sus tiendas.

El proceso de comprar y vender, abarca un proceso de conversión enorme que se resume en comprar por lotes mercancías, desempacarlas y venderlas al menudeo, y todo el costo de ese proceso es contabilizado como costos no incorporable por el único sistema contable que manejan la mayoría de las empresas de distribución comercial en Venezuela, que es el sistema contable financiero amparado por las NIC`S, diseñado principalmente para la valoración de los inventarios, y bajo la NIC-2, se establece que para las empresas de compra y venta de mercancía, el costo de las mismas es igual al costo de adquisición, pudiendo ser ajustado mediante un submétodo denominado valor neto realizable, que permite ajustar el valor de las mercancías cuando esta por algunas razones reguladas en la referida norma, se estima hallan perdido valor. Además, la

norma regula la forma de distribuir en el costo de venta una cuota parte de los otros costos con un proceso de reparto equitativo cuestionado por los eruditos de la contabilidad de gestión.

Según Barfield y otros (2005: 79), dónde compara los procesos de conversión entre compañías comerciales al menudeo y empresas de manufactura y servicio, establece que las empresas de distribución comercial tienen procesos de conversión de grado bajo y moderado, debido a que la mayoría de las mercancías no sufren transformaciones relevantes, aspecto que se comparte en esta investigación. Estos autores (Barfield y otros, 2005), establecen que las mercancías son el objeto de costo producto para las empresas de distribución comercial.

La multivariedad de mercancías que ofrecen las tiendas al menudeo, sin lugar a duda no permitirá incorporar cómo costos de las mismas a las partidas indirectas, porque esto implicaría un alto costo de oficina al tener que definir unidades de obras o inductores de costos, que coadyuven su reparto. Si a esto se le agrega el hecho, de que las mayorías de las partidas no incorporadas como costos en el manejo de mercancía, son costos indirectos será aún más improbable la adopción de algún sistema de costo por parte de las tiendas al menudeo, debido a lo económicamente infactible que implica el proceso administrativo de reparto (ver figura 1).



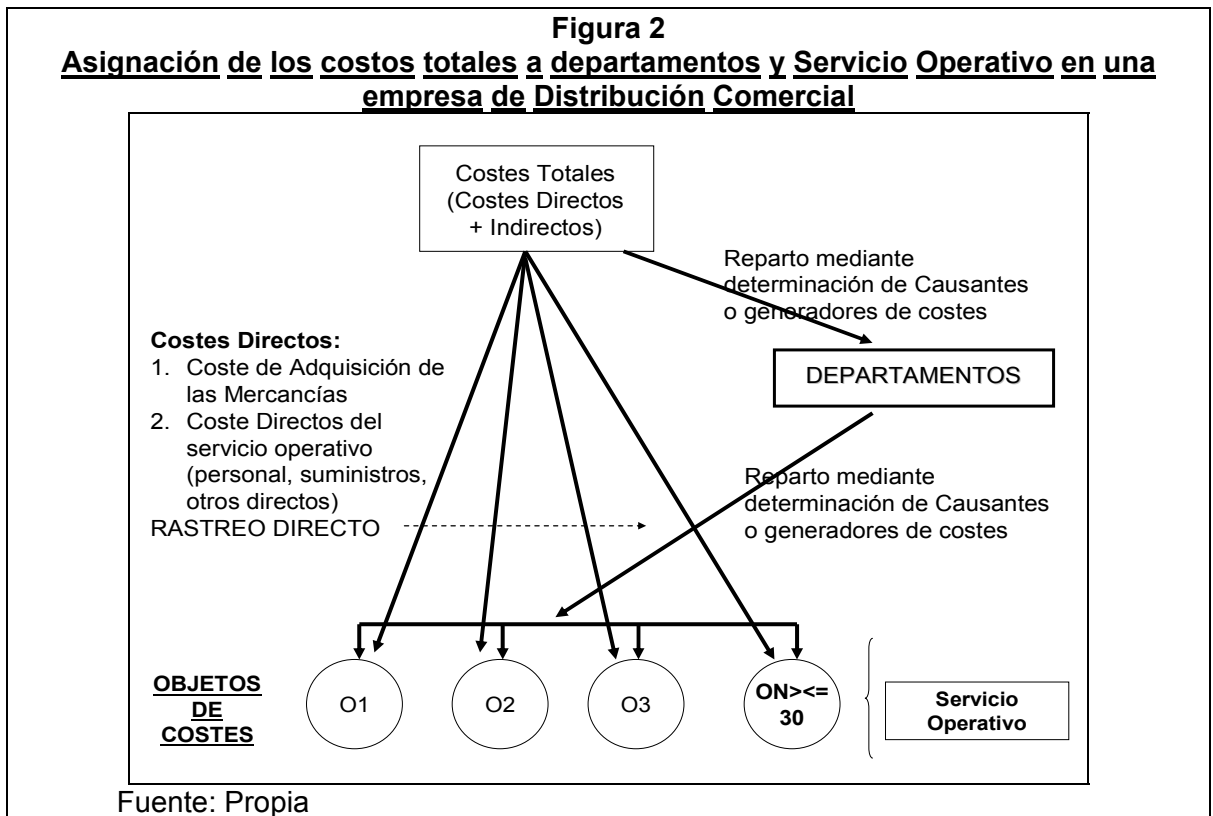
Un proveedor de marca, no puede desconcentrarse vendiendo mercancías al menudeo, porque lo llevaría a incurrir en otros costos estructurales, que los desviarían del propósito de ofrecer un producto de marca reconocible.

Esta variedad de servicios simultáneos más la determinación planteada anteriormente, nos lleva a nuestra primera hipótesis: *El producto que comercializan los supermercados, es el servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes, por tanto constituye el objeto de costo producto, y no las mercancías que comercializan. Las mercancías son insumo o bien facilitador del servicio que prestan.*

Lo anterior lleva a establecer el papel de las mercancías en las empresas de distribución comercial tipo supermercado. Las mercancías al no ser consideradas como el producto u objeto de costo principal, porque sería sustituido por la gestión de

operaciones de servicios, que implica el tratamiento antes descrito de las mercancías, es decir el servicio simultáneo a proveedores y consumidores. Planteamiento este que deja en el aire el papel de las mercancías en sí. ¿Sino son productos, qué son? Entonces *las mercancías constituyen el insumo principal (equivalente a las materias prima directa de una empresa manufacturera) del servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes.*

En este el número de servicios no deberían superar los treinta tipos de servicios, lo que resultaría en una reducción de más de un 99% (de 20.000 ítems <ver figura 1> a 30 ítem) el número de objetos de costos, sobre los cuales habría que repartir todos o parte de los costos indirectos, y definiendo otros costos directos (Ver figura 2), esto dará como resultado, la factibilidad económica del proceso administrativo de asignación y reparto de costos.



Al considerar los servicios híbridos como el objeto de costo principal, estos incorporaran bajo un sistema de costeo total o parcial, los costos indirectos considerados como costos de funcionamiento y/o del período, cuando las mercancías son el objeto de costos producto. Esto nos lleva a establecer una segunda hipótesis extraída de la base teórica de Barfield y otros, 2005: *Todos o parte de los costos de funcionamiento, estimados como costos del período cuando el objeto de costo lo constituyen las mercancías, se reconsideran cómo costos del producto, cuando se reconoce al servicio híbrido simultáneo como el objeto de costo principal.*

Por otra parte, la gestión de operaciones según Schroeder (2004), implica la gestión de procesos, calidad, capacidad e inventario. Según Leal (2003), las empresas de distribución comercial tratan de garantizar la calidad de los productos que ofrecen sus proveedores en sus tiendas, pero se observa una baja calidad en la atención del cliente, en la presentación de mercancías, algunas de ellas con precios de venta dudoso, y otros factores de baja calidad en la gestión de operaciones relacionada con la venta de mercancías.

La gestión de procesos relacionada con la venta de mercancía, se desconoce. Si es conocido el proceso tecnológico para el control de compras, manejo y salida de mercancías de los almacenes a las tiendas, así como la colocación de dispositivos de seguridad para evitar pérdidas de mercancías por robo. Existe en las empresas de distribución comercial sistemas modernos de distribución y logística, más no ha sido importante – aparentemente – la gestión de operaciones para el ofrecimiento de mercancías al consumidor.

Las empresas de distribución comercial en Venezuela, siguen las técnicas de gestión de las empresas norteamericanas, lo que indica que los clientes venezolanos muestren insatisfacciones similares (Rojas, 2006).

Lo anterior puede estar dado al desenfoco que tienen las empresas de distribución comercial minoristas sobre su verdaderos objetos de costos, en el sentido de que no son las mercancías o bienes facilitadores del servicio que deben ofrecer y condición del local-empresa, sino que sus objetos de costos, son el producto servicio y los propios clientes. Otra razón, es que los regentes de las empresas de distribución comercial se han enfocado en otras actividades u objetos de costos distintas a la actividad comercial para el cual constituyeron sus negocios, como lo es la actividad de rentabilidad financiera (Melle, 2002).

Las empresas de distribución comercial obnubilan las mediocres operaciones y calidad de servicio en el ofrecimiento de las mercancías, con lo planteado en el párrafo anterior.

Como habrá podido observar el lector, la comparación de los sistemas de costeo utilizados por distintas tipos de empresas y con naturaleza comercial diferente a la distribución comercial, que se desarrolla en esta investigación, pretende determinar la idoneidad del sistema de costeo utilizado en las empresas de distribución comercial minoristas, al refutarlos con lo que debería ser un sistema de costeo basado en un servicio con un grado de moderado a alto de conversión. Pero que todo esto bajo el marco de la contabilidad de costos y de gestión enfocada primordialmente a las empresas de manufactura.

Los objetivos de la contabilidad de costos, según los autores mencionados en el párrafo anterior, se encuentran el cálculo del costo de los diferentes objetos, sobre todo el de productos, departamentos, procesos y actividades. De aquí, se pueden realizar gestión basada en indicadores. Según investigaciones previas, las empresas de distribución comercial no analizan indicadores no monetarios, pero si realizan análisis de costos-beneficio sobre las mercancías a adquirir, el tamaño de su volumen, ventajas que brindan los proveedores de marcas para definir la repartición de espacios de las tiendas, en aquellas mercancías que ofrezcan mayores beneficios. Estos aspectos, junto con la valoración de inventarios mediante la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2), son los aspectos más relevantes utilizados por las gerencias de los supermercados dentro del ámbito de la contabilidad de gestión.

La NIC-2 plantea métodos de valorización de inventarios, extraídos de la contabilidad de costos por parte de la contabilidad financiera, que permiten a su vez determinar el costo de las mercancías vendidas. Sin embargo, esto no constituye un sistema de costo relevante que indique el uso de la contabilidad de costos en la gestión de empresas de distribución comercial.

### **1.1. Delimitación de la Investigación**

Esta investigación se desarrollará en tiendas al menudeo, cómo supermercados e hipermercados o con mecanismos de autoservicio, pequeñas, medianas y grandes en la República Bolivariana de Venezuela, específicamente en los Estados, Zulia, Falcón, Lara y Trujillo.

Teóricamente, se utilizan las proposiciones de sistemas de costos expuestos por Amat y Soldevila (1998), Sáez Torrecilla y otros (2004), Horngren y otros (2007), Hansen y Mowen (2007), Barfield y otros (2005), y Kaplan y otros (1998 y 1999), para analizar los sistemas de costeo utilizado por empresas de manufacturas y de servicios disimiles a la distribución comercial. Y de las teorías relacionadas con empresas de distribución comercial y con la gestión de operaciones.

Por ser una investigación transversal, no se establece el período de investigación.

## **1.2. Antecedentes investigados sobre el tema.**

El antecedente más destacable, es el relacionado con los costos de distribución, que en efecto son sistemas de costos que permiten distribuir los costos entre objetos de costos similares o de grado disímil bajo, como lo son territorios o sucursales, tipos de productos, tipos de clientes, y canales de distribución, con la finalidad de planificar, controlar y rentabilizar dichos objetos. Pero estos sistemas de costeos, son para empresas de distribución comercial mayoristas.

Burruezo (2003) expone que el objeto de costo son las mercancías, y que su costo está constituido por su costo de adquisición. En forma similar, Cuesta Valiño (2001) intenta vislumbrar el costo verdadero de las mercancías, reconociendo que su valor está más allá del simple costo de adquisición, pero que por igual es dificultosa la repartición de costos de funcionamiento.

La dificultad obedece, a la recopilación tediosa y voluminosa de información fundamental, es a menudo la razón de la falta de un sistema de costo de mercadeo o de distribución en un supermercado (Matz & Usry, 1980, pág. 811).

Por otra parte, la investigación no concreto ninguna investigación relacionada con la gestión de costos en las empresas de distribución comercial basada en sistemas de costeo, o de sistemas de costeo en empresas de distribución comercial tipo supermercados.

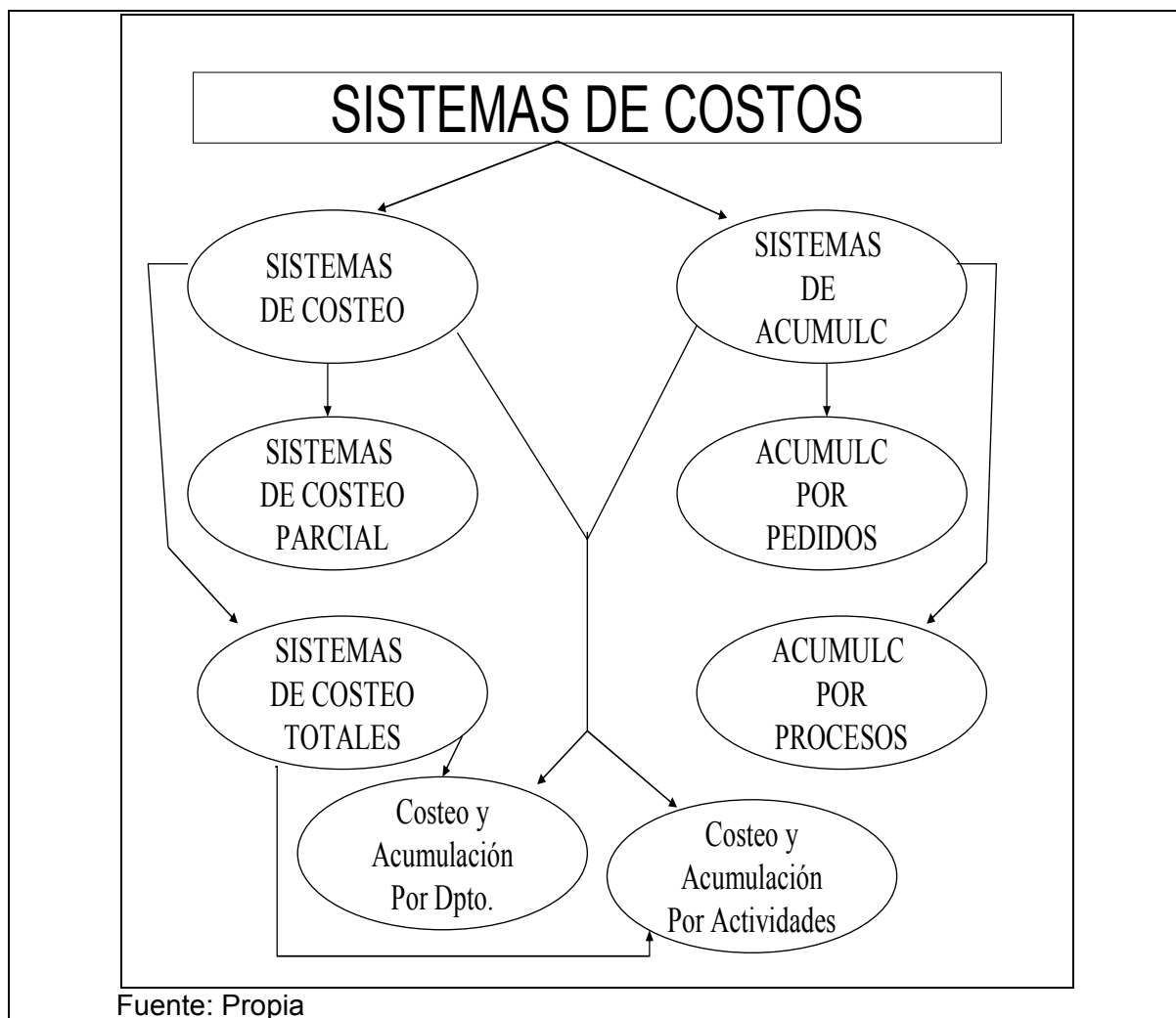
## **1.3. Evolución de los Sistemas de Costeo y base teórica**

Los sistemas de costeo son un tipo de sistemas de costos. Existen dos tipos de sistemas de costos: los de costeo y los de acumulación (ver figura 3). Cada sistema de acumulación emplea un sistema de costeo.

Para las empresas de distribución comercial, la NIC-2 establece que el costo de venta debe ser igual al costo de adquisición, y por ende el objeto de costo son las mercancías. Es decir, los supermercados emplean un sistema de costeo parcial, similar al sistema de costeo súper marginal o variable.

Los sistemas de costeo súper variable, son para empresas que emplean procesos y actividades comunes a varios productos u objetos de costos, generándose restricciones, y la forma de establecer a que productos priorizar el uso de los procesos restringidos, es imputando únicamente los costos de materiales directos y sin añadir los otros costos probables al producto (Goldratt, 1994).

Figura 3



**1.4. Base Teórica para construir el Modelo de Sistema de Costeo para una empresa de Distribución Comercial, tipo Supermercado.**

**1.4.1. Los supermercados como empresas de servicios**

Las características diferenciadoras de las empresas de manufactura, servicio no masivo y distinto a la distribución comercial, y los supermercados (ver cuadro 2).

Al establecer que los supermercados son empresas de servicio, se establece que los servicios son los objetos de costo producto.

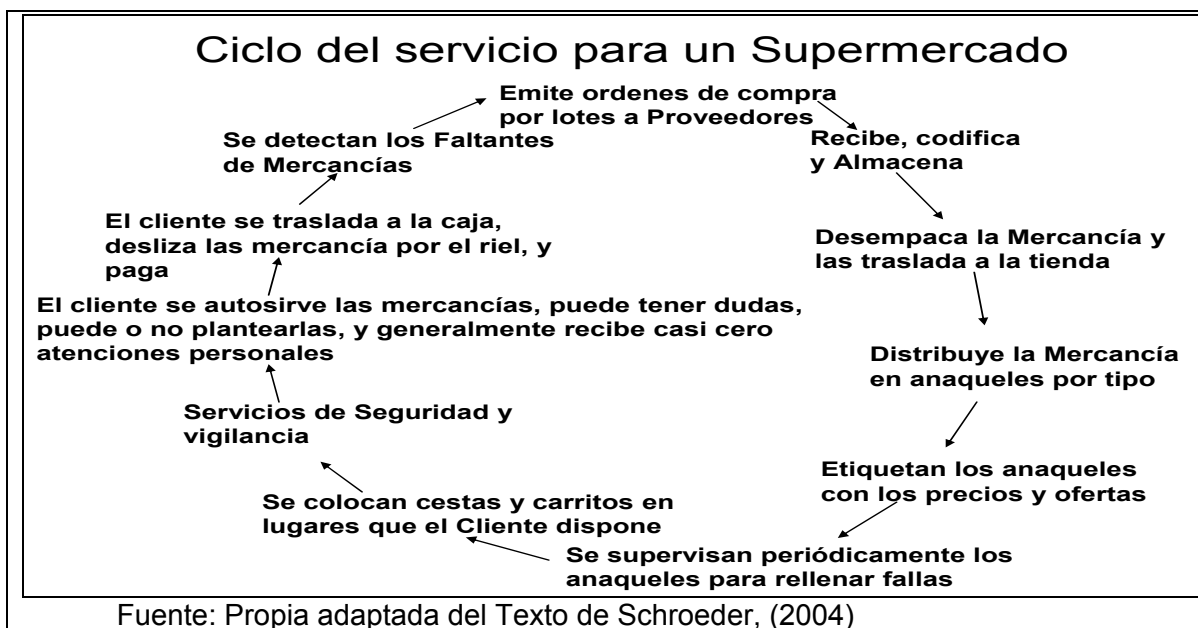
**1.4.2. Los Procesos de Conversión requeridos en los Supermercados como empresa de Servicio, y los Costos de estos procesos.**

En la figura 4 se expone los procesos requeridos hoy día por los supermercados, aspecto este que indica que los supermercados requieren un proceso de conversión esmerado, que implicaría reconsiderar el grado del mismo, considerado como bajo, cuando de acuerdo a la figura 4 y cuadro 3 debe estar entre moderado y alto.

CUADRO 2  
Procesos de Conversión Comparativo

<b>Manufactura</b>	<b>Servicio General</b>	<b>Supermercado</b>
El producto es tangible	El servicio es intangible, y en algunos casos expresado por insumos facilitadores	El servicio es intangible, apoyado por un insumo facilitador expresado en la mercancía
La propiedad se transfiere en el momento de la compra	En general la propiedad no se transfiere	La propiedad del servicio es transferida a través del insumo facilitador
El producto se puede revender	La reventa no es posible	La reventa del servicio operativo no es posible, pero si la del insumo facilitador
El producto se puede demostrar antes de la compra	El producto no existe antes de la compra	La calidad del servicio ofrecido, se sustenta en parte por demostrar la calidad del insumo mercancía, en lugar, tiempo y forma requerida
El producto se puede almacenar Almacenan Materiales y Suministros	Producto no almacenable Almacenan Materiales y Suministros	Producto no almacenable Almacenan Mercancías y Suministros
La producción precede al consumo	La producción y el consumo son simultáneos	La producción y el consumo son simultáneos
La producción y el consumo pueden separarse espacialmente	La producción y el consumo deben darse en el mismo lugar	La producción y el consumo deben darse en el mismo lugar
El producto se puede transportar	El producto no se puede transportar (pero si los productores)	El producto y los productores no se pueden transportar
El vendedor produce	El comprador interviene directamente en el proceso de producción y puede realmente encargarse de parte de la producción	Igual al servicio general, y la parte donde el comprador se encarga de la producción, constituye la esencia del autoservicio
Es posible un contacto indirecto entre la empresa y el cliente	En la mayor parte de los casos se necesita el contacto directo	El contacto directo es fundamental hoy día, pero es casi inexistente.
El producto se puede exportar	El servicio no se puede exportar normalmente, pero si el concepto de servicio	El servicio no se puede exportar normalmente, pero si el concepto de servicio
El negocio se organiza por funciones y actividades, donde las ventas y la producción están separadas	Las funciones de venta y producción son inseparables	Las funciones de venta y producción son inseparables
Las excepciones son los servicios de TV Cable y satelital, comunicaciones y electricidad	Las excepciones son los servicios de TV Cable y satelital, comunicaciones y electricidad	Las excepciones son los servicios de TV Cable y satelital, comunicaciones y electricidad
Fuente: Propia, adaptada de la Tabla 5.1 de Schroeder (2004)		
Figura 4		





Si el objeto de costo fuese las mercancías, la mayoría de los costos en un supermercado son indirectos, en cambio al concretar el servicio como el objeto de costo, la cantidad de partidas de costos indirectas quedaría importantemente reducida, y controlable por un proceso de gestión.

**CUADRO 3**

Proceso de Conversión por tipo de Mercancía en un Supermercado		
Mercancía	Proceso de Conversión	Tiempo de Vida
Carnes y Pollos a despresar	Proceso Común de conversión alta	Perecedero
Lácteos empacados de vencimiento menor a un mes	Proceso de conversión moderada	Perecedero
Lácteos empacados de vencimiento mayor a un mes	Proceso de Conversión moderada	Perecedero
Queso para cortes y rebanado	Proceso de Conversión moderada	Perecedero
Charcutería empacada por proveedores de marcas, de vencimiento mayor a un mes	Proceso de conversión moderada	No Perecedero, se vuelven obsoletos en periodos mayores a 6 meses
Charcutería empacada por el supermercado	Proceso de conversión, entre moderada y alta	Perecedero
Vegetales y frutas empacado por proveedores de marcas	Proceso de conversión baja	Perecedero
Vegetales y frutas empacado por el supermercado	Proceso de conversión moderada	Perecedero
Vegetales y frutas sin empaque servida en anaquel	Proceso de conversión entre moderada y baja	Perecedero
Alimentos en general, que no requiere enfriadores, empacado por proveedores de marcas	Proceso de conversión moderada común	No perecedero
Desinfectantes, cosméticos, y productos del hogar	Proceso de conversión moderado común	No perecedero
Otros productos	Proceso dependiente del tipo de producto	Perecedero y no perecedero
Fuente: Propia		

El investigador considera, que analizado los supermercados como empresas de servicios, estos a hora de experimenta con un sistema de costeo, deben transigir iniciando con sistemas de costeo totales a partir de los sistemas de costos departamentales, antes de evolucionar a un sistema de costo por actividades, también bajo la filosofía de los sistemas de costeo total.

## **Parte 2: MOMENTO METODOLÓGICO**

### **2.1. Tipo de investigación**

Esta investigación es de tipo comparativa en primer lugar, porque analiza las similitudes y diferencias entre los sistemas de costeo empleado por las empresas de

manufactura, de servicio distintas a las ventas al menudeo, y de distribución comercial tipo supermercado.

Este tipo de investigación explicativa busca determinar el grado de relación existente entre las variables de los sistemas de costos, procesos y productos en las tiendas al menudeo.

## **2.2. Definición Operacional de la Variable**

La investigación presenta dos variables de estudio, los sistemas de costeo y el objeto de costo producto, procesos y actividades ya definidas conceptualmente en el capítulo anterior.

A. La variable, “sistema de costeo” compila las partidas de control de costos, en estructuras de costos unitarios o lotes reducidos de productos, que muestran para las partidas consideradas, los valores financieros monetarios (dato económico, que es el valor o precio de las cantidades) y no monetarios (dato técnico o valor de eficiencia de las cantidades), que viene a representar la expresión numérica del pronóstico unitario de lo que serán o deberán ser los costos reexpresados en volúmenes de producción y venta previstos para un período económico.

Los valores no monetarios son la medida numérica que relaciona a la partida de costo con el objeto de costo producto. Es decir, (ej.: costo por hora maquina) por cada factor numérico aplicado a los productos (costos indirectos).

Los sistemas costeo son parte de los sistemas de costos, y estos últimos se clasifican además en sistemas de acumulación.

Estas variables serán analizadas bibliográficamente, debido a que para estas empresas ya los sistemas de costos, los objetos de costos y los costos operacionales, se encuentran ampliamente definidas e instauradas.

Con el instrumento en escala tipo Likert para las empresas de Distribución Comercial Minorista, se recogerán datos sobre los procesos de acumulación de costos, organización del negocio (por departamentos, procesos y actividades), las partidas de costos, características de las partidas de costos, los valores monetarios y no monetarios correspondientes, y el estado de resultado.

B. La variable “objeto de costo producto” se analizará mediante comparaciones de los insumos empleados para elaborarlos (valores no monetarios). La elaboración constituye el proceso de conversión de los insumos en productos. Según Barfield y otros (2005), el proceso de conversión puede estar entre bajo, moderado y alto, y el grado en el que se encuentre la empresa, está relacionado con el empleo de un número menor o mayor de insumos utilizados en la elaboración de los productos. Los insumos son el valor no monetario de las partidas de control de costos, y consisten en los materiales directo (MD), la mano de obra directa (MOD), otros costos directos y los costos indirectos (CI), asignados (costos directos) e imputados (costos indirectos) por los sistemas de costeo a los productos.

El objeto de costo producto en una empresa, es la base de las actividades naturales y constitutivas de la empresa.

## **Parte 3: MOMENTO TÉCNICO**

### **3.1. Instrumento de Recolección de Datos y Técnicas de Análisis de la Información**

La información fue recogida mediante un instrumento diseñado bajo la escala Likert contentiva de 50 preguntas, y procesada mediante uso de software del SPSS 15 y Microsoft Excel 2007. Los datos fueron procesados mediante análisis de frecuencias,

ponderaciones, y la correlación de dependencia e independencia mediante el chi-cuadrado de Pearson.

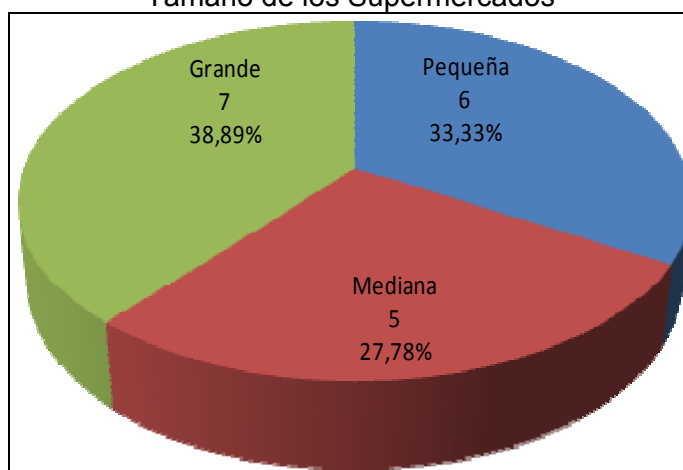
El instrumento fue validado por 8 expertos entre metodólogos, especialistas del sector de distribución comercial y de contabilidad de costos o de gestión.

### 3.2. Población y Muestra

La población de esta investigación está constituida por empresas del sector de distribución comercial minorista de tipo supermercado de tamaño pequeña, mediana y grande.

Se entrevistaron 18 empresas, 6 pequeñas, 5 medianas y 7 grandes. Las empresas grandes, tienen locales menores y mayores a 2.500 y 5.000 metros cuadrados respectivamente. Las medianas oscilan en espacios entre 1.000 y 2.800 metros cuadrados. Y las pequeñas tienen espacios oscilantes no menor a 800 y mayor a 2.000 metros cuadrados.

Figura 5  
Tamaño de los Supermercados



Fuente: Propia

La característica diferenciadora más relevante, se encuentra en los ingresos de ventas y márgenes de rentabilidad, no revelados por los encuestados, pero según indagaciones obtenida de otras fuentes, los supermercados grandes poseen ingresos de ventas anuales aproximados a los Bolívares Fuertes de Un Mil Millones, es decir, aproximadamente unos Cuatrocientos Cincuenta Millones de Dólares Estadounidenses. Los ingresos de ventas anuales en empresas medianas y pequeñas, están aproximados a los Bolívares Fuertes de Seiscientos Cincuenta Millones y no más de Doscientos Millones respectivamente, es decir, entre Trescientos y Noventa Millones de Dólares Estadounidenses.

Al tratar de relacionar variables de la estructura organizativa y funcional de los supermercados, con el tamaño de la empresa, no se encontraron relaciones de dependencia, es decir, que para todos los tamaños se presenta una estructura similar.

### 3.3. Análisis de Datos

A continuación se muestra ítems en literales, de los resultados más relevantes obtenidos relacionados con los objetivos e hipótesis.

- a) Estructura organizacional acorde a la cadena de valor: un 15,65% de las empresa indicaron tener una estructura que se corresponde con la cadena de valor, es decir, cuenta con áreas operativas y administrativas, estructuradas en procesos, actividades y centros de costos, y una combinación de ellas. Sin embargo, ninguna de las empresas definen costos departamentales con la finalidad de

rastrearlos y/o prorratarlos a los productos, o que midan el valor añadido de las áreas definidas.

- b) El 8,46% de los supermercados, indicaron definir centros de costos o áreas con un presupuesto designado, donde el regente del mismo tiene autonomía en el gasto. Este presupuesto asignado, más bien tiene las características de caja chica grande, para cubrir aquellos costos operativos, y muy pocos administrativos, que requieren prontitud para la gestión, sin tener que someterse a la burocracia estructural respectiva.
- c) El 11,11% de los supermercados manifestaron manejar sistemas de información relativos al control de costos por departamentos o áreas de responsabilidad.
- d) El 5,07% de los supermercados, indicaron que estructuran costos en directos e indirectos, en variables y fijos, que asignan costos por departamentos correspondientes al costo de personal, y que elaboran estructuras de costos.
- e) El 89,99% de los entrevistados, manifestaron desconocer lo que es un objeto de costos, así mismo indicaron que las mercancías son el único producto que comercializa el supermercado. Un 12,50% indicaron ofrecer servicios tales como: maquinas consultoras de precios a los consumidores, servicios de taquillas de cajeros bancarios electrónicos, restaurantes, caja registradoras por departamentos de ventas, estacionamientos amplios y seguros, vigilancia por video, líneas de taxis y otros.
- f) Un tercio de los supermercados manifestaron realizar estudios de mercados para conocer las expectativas de los proveedores de marcas, es decir, que ya muestran interés por considerar a los proveedores de marcas, consumidores o contratantes de los servicios que le ofrece el supermercado.
- g) El 31,48% de los supermercados manejan softwares y tecnologías de información de vanguardia, para empresas del sector en el manejo y control de los inventarios, algunos de ellos con intranet directo con los proveedores de marcas, que monitorean la velocidad de salida de sus mercaderías.
- h) Un 19,14% de los encuestados, indicaron manejar y conocer elementos de calidad y/o mejoramiento continuo. En general los supermercados no miden la calidad de los procesos y servicios que ofrecen.
- i) Un 69,40% de los supermercados no gestionan el justo a tiempo, aunque si planifica los volúmenes de compra, gestionan la capacidad de almacenamiento e interactúan con tecnologías de información con un 28% de los proveedores de marcas.
- j) Se encontró correlación de variables en un 19,67% del chi-cuadrado de Pearson, entre el objeto de costos y la gestión de calidad.
- k) También se encontró dependencia entre variables relacionada con la gestión de calidad o conocimiento para el mejoramiento continuo, y la necesidad de diseñar nuevos servicios o mejorar los existentes. El chi-cuadrado de Pearson fue de un 21,29% de significancia.
- l) Un chi-cuadrado de Pearson de 12,82%, indica la importancia entre una estructura organizacional y sus respectivos certificados de calidad. Esta correlación es más significativa en un 21,50% entre la estructura organizacional y la necesidad de tener mecanismo para la mejora continua.
- m) No existe correlación entre los sistemas de costos y la estructura organizativa. Sin embargo, se considera relevante (chi-cuadrado de Pearson del 24,13%) la asignación de costos acorde con una estructura por procesos operativos.

- n) Se estableció correlaciones promedios de 32%, entre la gestión de inventarios, la gestión de la capacidad y la planificación de los volúmenes de compras.

#### **3.4. Causas de la Inexistencia de los Sistemas de Costos en los Supermercados.**

Sino conocen y no definen objetos de costos, tampoco gestionaran costos basados en la distribución por algún factor. Por tanto, los supermercados no emplean sistemas de costeo, quizás debido al paradigma instaurado con rigor de que las mercancías son el producto que venden, y mientras los supermercados mantengan el criterio de dar tratamiento de producto a la mercancía, en vez de enfocarlo como un bien facilitador (Schroeder, 2004), no tiene sentido económico utilizar sistemas de costos configurados para empresas de otro tipo, como las de manufactura.

#### **3.5. Análisis del Objeto de Costos Producto para los Tres Tipos de Empresa.**

El objeto de costos es la unidad para el cuál se miden (se rastrean y prorratan) los costos (partidas o cuentas).

El objeto de costos en una empresa manufacturera, implica el consumo de una diversidad de insumos, que sufren un proceso de conversión de grado alto, si lo comparamos con el proceso de conversión casi nulo que sufren las mercancías adquiridas para ser revendidas en una empresa de distribución comercial. Sin embargo, según el autor de esta investigación, el proceso de conversión definido por Barfield y otros (2005) para empresas de manufacturas de grado alto, una vez asimilado e internalizado mediante estándares, el grado de convertibilidad debe reducirse a moderado.

Mientras más partidas de costos se consideren para valorar los objetos de costos, este debería ser el criterio para determinar el proceso de conversión, no tanto en la construcción del producto, que como fue narrado en el párrafo anterior son procesos de construcción que se estandarizan, sino en el proceso de conversión o de determinación del valor costo que represente el producto en términos contables, económicos y financieros.

Este criterio que se propone para definir el grado de convertibilidad en una empresa, obedece al hecho de el número de partidas a asignar, si estas están representadas por una proporción relevante de costos indirectos, esto implicaría un proceso administrativo arduo de distribución, que aunque por igual es asimilable, el seguimiento a los factores bases de distribución a través de período, es fundamental en la valoración correcta de los objetos de costos.

En una empresa de servicio, por lo general puede utilizar un sistema de acumulación de costos por pedido u órdenes de trabajo, y donde por lo general cada servicio tiene particularidades de acuerdo a los requerimientos del cliente, que podrían obligar a la empresa a determinar un costo del producto, bajo un sistema de costeo total, porque la mayoría de los costos deberían para fines de medición, tratarse como costos indirectos y fijos (Horngren y otros, 2007).

Si se utiliza el criterio para definir el grado de convertibilidad plasmada en empresas de manufacturas, tanto el propuesto como el definido por el texto de Barfield y otros (2005), en una empresa de servicio es más complejo estandarizar e internalizar los procesos, por tanto el criterio de considerarles con un proceso de conversión moderado o medio, debe reconsiderarse a un grado alto de acuerdo al criterio propuesto en esta investigación, porque implicaría prorratar entre sus productos todos los costos en los que incurre la empresa. Sin embargo, en investigaciones previas para empresas de servicio petrolero en Venezuela, se determinó que este tipo de empresas utilizan dos sistemas de costeo parciales, uno para efectos fiscales, donde incluyen costos directos de materiales y mano de obra, más los costos indirectos de producción; y otro sistema de costeo total completo, para fines de cotización a la industria petrolera (Castro, 2007).

En un supermercado se presta servicios simultáneos a proveedores y consumidores de mercancías como fue establecido en el planteamiento del problema y el marco teórico.

El proceso de servicio en un supermercado implica una labor compleja, que según la investigación debe considerarse como un proceso de conversión entre moderado y alto, porque implicaría valorar los servicios con una cantidad de insumos o partidas de costos, tan o más incluyente de lo que tradicionalmente se consideran para valorar productos por parte de manufactureras.

### **3.6. Determinación de los elementos del Sistema de Costeo para un Supermercado.**

Los elementos del sistema de costeo son los mismos definidos para empresas de manufactura y de servicios diferentes. Es decir, definir departamentos, procesos, actividades para cada uno de los productos, partidas de costos directas e indirectas y variables y fijas para cada objeto de costos, definir los criterios de reparto, establecer sistemas de costeos virtuales o comparables para evaluar la gestión del principal, y establecer los criterios presupuestarios para cada una de las partidas de costos y productos.

En la particularidad de los supermercados, al establecer correlación de variables referidas específicamente con los sistemas de costeo, los objetos de costos y los procesos operativos de los supermercados, no se obtuvo suficientes datos con fines de establecer un modelo de contabilidad de costos para supermercados, pero se puede configurar en relación con el objeto de costo servicio híbrido que se ha narrado a lo largo de esta investigación.

En todo caso, la investigación desarrolló los elementos predecibles para un sistema de costeo en los supermercados, desde la perspectiva de un negocio de servicio, dejando para una segunda etapa de investigación, la construcción del modelo sistema de costeo.

## **CONCLUSIONES**

1. De acuerdo a la relación de variables de las dimensiones y de correlación de variables, se puede establecer lo predicho en el planteamiento del problema sobre inexistencia casi absoluta de sistemas de costo en los supermercados de Venezuela, más allá del obligatorio impuesto por las normas internacionales de la contabilidad financiera. Es decir, la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2), establece como sistemas de costeos el método por absorción y el variable-directo tradicional. El método por absorción establece que solo debe considerarse como costo del producto, los costos de producción. En el caso de los supermercados, su costo de producción es su costo de adquisición donde se ignora cualquier costo de conversión que las mercancías sufran, en el proceso de adquisición y venta.
2. Las empresas al considerar a las mercancías como el objeto de costo producto, no requiere sistemas de costos, porque implicaría que aquellos costos que se consideren para valorar productos, todos serían indirectos, y sería muy oneroso el costo administrativo requerido en el proceso del reparto respectivo.
3. Como el servicio híbrido objeto de costo producto no tiene un precio tácito en su comercialización, está es una de las causas de no ser considerado como el objeto de costo producto. El precio de venta esta explícito en los bienes facilitadores o mercancías. El precio de venta incluye no sólo el margen de ganancia esperado, sino la recuperación de los costos operativos necesarios para realizar la venta de los bienes facilitadores.

4. Se determinó que los supermercados en Venezuela, en sus diferentes tamaño, no tienen certificados por normas de calidad sus procesos y servicios. Tampoco conocen los procedimientos para el mejoramiento continuo, y para el diseño de nuevos procesos y servicios.
5. El servicio híbrido inducido en el planteamiento del problema, incluiría además de costos de materiales, como empaques, cintas de embalaje, etiquetas, y otros costos como estibas, horas hombres, equipos, seguridad, pólizas, comunicaciones, energía, aprovisionamiento o suministros, otros servicios exteriores, y otros costos.
6. Los supermercados no miden los costos variables y fijos en relación a escala de producción, capacidad de almacenamiento y comercialización por tipo de mercancía y servicio. Los supermercados tampoco miden costos directos e indirectos, por tanto tampoco prorratan costos, exceptuando por los costos de empaque, desempaque y almacenamiento establecido en la NIC-2, mediante la filosofía de reparto del valor neto realizable y razonable a la hora de desvalorizar las mercancías por obsolescencia, deterioro, fecha próxima de vencimiento y otras variables que contempla la norma.
7. Los supermercados gestionan la capacidad de almacenamiento y comercialización de las diferentes mercancías, mediante tecnologías de información tipo intranet, donde los proveedores de marcas se encuentran conectados con el sistema administrativo de los supermercados de registros de entradas y salidas de mercancía de la marca. Este sistema de gestión, fue uno de los pocos sistemas de la contabilidad administrativa observado en el gerenciamiento de los supermercados.
8. La estructura organizativa de los supermercados, responde a la estructura tradicional funcional para el control operativo de transacciones que se resumen a objeto de elaborar la contabilidad financiera para fines fiscales, de adquisición de préstamos bancarios, y de cotización en bolsas de valores. Los supermercados en forma general, no tienen estructuras matriciales, estructura horizontal que actualmente poseen organizaciones modernas, y con sistemas de gestión estratégica y de calidad.
9. Los supermercados no distribuyen costos indirectos entre sus objetos de costos bajo sistemas basados en funciones, como tampoco bajo sistemas basados en actividades.
10. El tamaño de los supermercados, entre grandes, medianos y pequeños, no afecto en grandes rasgos los resultados generales. Es decir, los supermercados medianos y pequeños se gestionan y miden rentabilidad de la misma forma o métodos que los utilizados por los supermercados grandes.

## CONSIDERACIONES E INFERENCIAS

Las consideraciones e inferencias, se basan en las conclusiones e hipótesis no confirmadas en esta etapa de la investigación, como consecuencias de las inexistencias de sistemas de costeo en supermercados, y que pueden servir para desarrollar futuras investigaciones.

1. En el planteamiento del problema, se estableció que si los supermercados manejaran las mercancías como bienes facilitadores del servicio híbrido que ofrecen a proveedores de marcas y consumidores, el número de productos puede quedar reducido en más de un 99%, esto ayudaría a este tipo de empresas a emplear un sistema de costos, e introducirse en el mundo de la contabilidad de gestión que le permita estructurar los costos para una configuración organizativa establecida hacia el mejoramiento continuo y determinación del valor que agregan cada función incorporada, es decir una estructura acorde a la cadena de valor.
2. Si los supermercados consideran a la mercancía un bien facilitador, el costo de adquisición se trataría como el primer costo directo equivalente al costo de materiales directos para una empresa de manufactura y de servicios que se basan en determinar el costo de productos con consumo de materiales.
3. Aunque el autor de esta investigación no encontró antecedentes sobre la relación entre la gestión de los sistemas de costos y la gestión simultánea de la calidad, se logró establecer correlación o grados de dependencia entre variables relacionadas con los sistemas de costos y de calidad.
4. Existe relación relevante entre el desconocimiento de objetos de costos y gestión de calidad. En este sentido, una empresa difícilmente que no gestione costos por objetivos, tendrá dificultades para gestionar la calidad, esto debido, a que la calidad implica indicadores relacionados con la eficacia, la efectividad y la eficiencia, que necesariamente implica la medición de costos, sobre todo de costos de evaluación y prevención por productos. Es decir, sino tienen enfocado el objeto de costos difícilmente puedan gestionar la calidad en forma adecuada o eficaz.
5. Un supermercado no puede medir la calidad de una mercancía que por lo general no fabrica el mismo, pero si puede gestionar la calidad para el servicio híbrido prestado a proveedores de marcas y consumidores, cuando considere a las mercancías un bien facilitador del servicio que prestan.
6. Los proveedores de las marcas de las distintas mercancías que se expende en los supermercados, dejarían de serlo cuando los supermercados asuman el criterio de servicio híbrido, pasando de proveedores a consumidores o contratantes del servicio que le preste el supermercado. Los proveedores de los supermercados, serían aquellos que le presten un servicio exterior o mediante tercerización.
7. Cuando los supermercados consideren al servicio híbrido como su objeto de costo producto, el grado de convertibilidad pasará de bajo a estar entre moderado y alto, dependiendo del número de ítems de servicio que se definan, del agrupamiento de mercancías por servicio, y del tamaño de la tienda.
8. Se considera que si los supermercados asumen al servicio híbrido propuesto en esta investigación como sus objeto de costos productos, podrá repartir los costos indirectos empleando un sistema de costeo que simultáneamente utilice un sistema basado en actividades para prorratear o asignar los costos indirectos comunes a los distintos servicios producidos o servucción.



## BIBLIOGRAFÍA

### TEXTOS, ARTÍCULOS CIENTÍFICOS, & TESIS DOCTORALES

- Amat Salas, O. (1992a). Contabilidad y finanzas de hoteles. EADA Gestión. Barcelona.
- Amat Salas, O. (1992b). Costos de calidad y de no calidad. Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- Amat, Oriol; Soldevila, Pilar. (1998). Contabilidad y gestión de costos. Segunda Edición. Madrid, España. Editorial Gestión 2000.
- Ansari, Bell, Klammer and Lawrence. (1999). Management Accounting: A Strategic Focus. EE.UU. Editions Irwin McGraw Hill. (Copia no paginada).
- Asqc Comité de Costos de la Calidad & Campanella, J. (1990). Principles of Quality Costs. Implementation Principles, and Use. ASQC Quality Press, Milwaukee.
- Azofra, V. & Prieto. M.B. (1996). La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos. ICAC, Madrid.
- Ballester, M. (1992). Principios de los costos de la calidad. Ediciones Díaz de Santos, Madrid.
- Barfield, Jesse; Raiborn, Cecily; & Kinney, Michael. (2005). Contabilidad de Costos, Tradiciones e Innovaciones. Editorial Thomson. México.
- Blanco Ibarra, F. (1998). Contabilidad de costos y analítica de gestión para las decisiones estratégicas. Ediciones Deusto, Bilbao.
- Burruezo García, Juan Carlos. (2003). La Gestión Moderna del Comercio Minorista, El Enfoque Práctico de la Tiendas de Éxito. Editorial ESIC. Madrid, España.
- Casares Ripol, Javier y Martín Cedeño, Víctor J. (2003). Evolución de la Distribución Comercial y de los Hábitos de Compra: del Dualismo al Polimorfismo. Artículo Publicado en la Revista de Información Comercial Española (ICE). Madrid, España.
- Castro A., Juan J. (2007). Sistema de Costeo Utilizados en Empresas Metalmeccánica de la Costa Oriental del Lago. Tesis de Maestría en la Universidad del Zulia. República Bolivariana de Venezuela.
- Chase, Richard; Jacobs, Robert; & Aquilano, Nicholas. (2005). Administración de la Producción y Operaciones. Editorial McGraw-Hill. México.
- Cokins, Gary. (2004). Performance Management. Editorial Gestión 2000. Madrid, España. Gestión 2000.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1991a). The design of cost management systems. Text, cases and readings, Ed. Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, L.; Morrissey, E. & Oehm, R. (1992a). Implementing Activity-based Cost Management. Moving from Analysis to Action. Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey.
- Cooper, R.; Kaplan, R.; Maisel, J. et al (1992c). Activity-Based Cost Management. Moving from analysis to action, IMA Bold Step Series, Montvale, New Jersey.
- Cruz Roche, Ignacio. (1999). Los Canales de Distribución de Productos de Gran Consumo, Concentración y Competencia. Ediciones Pirámide. Madrid, España.
- Cuesta Valiño, Pedro. (2001). Estrategia de Crecimiento de las Empresas de Distribución Comercial de Productos de Gran Consumo que Operan en España. Tesis Doctoral de la Universidad Autónoma de Madrid, España.
- Díez de Castro, Enrique C. (1997). Distribución Comercial. Editorial McGraw Hill. Madrid, España.
- Fernández Fernández, A. & Muñoz Rodríguez, M<sup>a</sup>C. (1997). Contabilidad de gestión y excelencia empresarial. Ariel Economía. Barcelona.

- Friedman, A.L. & Lyne, S.R. (1999). Success and Failure of Activity-based Techniques: A Long Term Perspective. Chartered Institute of Management Accountants. London.
- Fuentes Ruiz, M.P. (1995). Calidad y gestión de costos: una evidencia empírica. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Sevilla.
- Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M. (2007). Administración de Costos, Contabilidad y Control. Editorial Thomson. México.
- Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; & Batista Lucio, Pilar. (2003). Metodología de la Investigación. Editorial McGraw Hill. México.
- Horngren, Charles; Foster, George; Datar, Srikant. (2007). Contabilidad de Costos, Un Enfoque Gerencial. Editorial Prentice-Hall-Pearson. México.
- Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998). "Cost & effect Using Integrated Cost Systems to drive Profitability and Performance". Harvard Business School Press Boston, Massachusetts. Traducción al español en la obra de los mismos autores (1999) Costo y efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Ed. Gestión 2000. 2ª ed. Barcelona.
- Kaplan, Robert & Cooper, Robín. (1999). Costo y Efecto. Barcelona, España. Gestión 2000.
- King, M. (1994). Activity based costing in hospitals: a case study investigation. Ed.
- Krajewski, Lee J. & Ritzman, Larry P. (2000). Administración de Operaciones. Editorial Prentice-Hall-Pearson. México.
- Leal Morantes, Miraidy. (2003). Estrategias de Financiamiento Aplicado por Hipermercados en un Entorno Competitivo. Artículo Científico de la Revista de Ciencias Sociales. Universidad del Zulia. República Bolivariana de Venezuela.
- Lizarraga Dallo, F. (1996). Modelos multivariantes de previsión del fracaso empresarial. Una aplicación a la realidad de la información contable española. Tesis Doctoral, Facultad de CC. Económicas y Empresariales, Universidad Pública de Navarra, Pamplona.
- Martín Peña, F. (1995). Costos por actividades. Un análisis crítico del modelo ABC (Activity Based Costing). Tesis Doctoral. Universidad de Barcelona.
- Melle Hernández, Mónica. (2002). Actividad financiera de las grandes empresas de distribución comercial en España. Tesis Doctoral en la Universidad Autónoma de Madrid, España.
- Méndez A., Carlos E. (2001). Metodología, Diseño y desarrollo del proceso de investigación. Editorial McGraw Hill-Interamericana. Bogotá, Colombia.
- Morillo Moreno, Marysela Corómoto. (2002). Diseño de Sistemas de Costeo, Fundamentos Teóricos. Artículo Científico publicado en la Revista de Ciencias Contables, de la Universidad de los Andes, Mérida, República Bolivariana de Venezuela.
- Rocafort Nicolau, A. (1997). El modelo de costos por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona.
- Rodríguez Díaz, Rosa. (1999). Costos por Actividades en Empresas de Distribución Minoristas. España, Editorial MARCOMBO.
- Rodríguez Díaz, Rosa. (2001). El Sistema ABC en Contraste con las Nuevas Tendencias en Contabilidad. Artículo Publicado en la Web y Patrocinado por el Colegio Oficial de Corredores de Comercio de las Palmas. Islas Canarias, España.
- Sabino, Carlos. (2002). El Proceso de Investigación. Buenos Aires, Argentina. Editorial PANAPO.

- Sáez Torrecilla, Ángel; Fernández, Antonio; Gutiérrez, Gerardo. (2004). Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión. Segunda Edición. Madrid, España. McGraw Hill.
- Sanguino Galván, Ramón. (2001). El Sistema de Distribución Comercial. [En línea] 5campus.org, Marketing <<http://www.5campus.org/leccion/districom>>
- Schroeder, Roger G. (2004). Administración de las Operaciones. McGraw Hill. México.
- Shank, John & Govindarajan, Vijay. (1995). Gerencia Estratégica de costos, la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Bogotá, Colombia. Editorial Norma.
- Sierra Bravo, R. (1993). Tesis Doctorales y Trabajos de Investigación Científica. Editorial Paidós. Madrid, España.
- Tanaka, M.; Yoshikawa, T.; Innes, J. & Mitchell, F. (1996). Gestión moderna de costos. Ed. Díaz de Santos. Madrid. Traducción de la obra en inglés de los mismos autores Contemporary Cost Management, publicada en 1996 por Ed. Chapman & May, London, UK.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTES Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CÁLCULO DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN EN  
SERVICIOS MUNICIPALES. EL PROYECTO FEMP: PASADO,  
PRESENTE Y FUTURO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Daniel Carrasco Díaz (Universidad de Málaga, España)  
Dionisio Buendía Carrillo (Universidad de Granada, España)  
Virginia Llorente Muñoz (Universidad de Málaga, España)**

**Institución:** AED - ACODI

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTES Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CÁLCULO DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN EN SERVICIOS  
MUNICIPALES. EL PROYECTO FEMP: PASADO, PRESENTE Y FUTURO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

En los momentos actuales de crisis mundial en la que nos encontramos resulta de crucial importancia el que determinadas organizaciones se doten de sistemas de información que apoyen la toma de decisiones para una gestión más eficiente de los recursos de que disponen para desarrollar su actividad. Si lo anterior se traslada al sector público y en especial al sector público local que, además de necesitar dicho sistema de información desde una perspectiva legal para la fijación de tasas y precios públicos, ha visto reducido sus ingresos de forma alarmante, la afirmación inicial toma mayor trascendencia, sobre todo si dichas organizaciones quieren mantener un determinado nivel de servicios.

Tomando como base lo anterior, los autores del trabajo pretendemos explicar nuestra experiencia y expectativas en un proyecto que, auspiciado por la Federación Española de Municipios y Provincias, consiste en el diseño e implantación de un Sistema de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local Española.

## 1. Introducción.

En los momentos actuales de crisis mundial, resulta de crucial importancia que determinadas organizaciones se doten de sistemas de información económica para la gestión que, entre otros objetivos, apoyen la toma de decisiones encaminada a lograr un uso lo más eficiente posible de sus recursos.

Si trasladamos la anterior afirmación al sector público y más concretamente al sector público local español que, además de necesitar dicho sistema de información desde una perspectiva legal, como por ejemplo para la fijación de tasas y precios públicos<sup>101</sup>, ha visto reducido sus ingresos de forma alarmante por, entre otras causas, la crisis del sector de la construcción, la afirmación inicial toma mayor trascendencia, sobre todo si dichas organizaciones quieren mantener un determinado nivel de prestación de servicios.

Así, si nos centramos en un ámbito geográfico concreto como es España y un tipo de organización como es el sector público local, en las siguientes páginas expondremos la experiencia de los autores en el diseño e implantación de sistemas de información económica en este tipo de entidades. Todo ello enmarcado en lo que a partir de ahora denominaremos “proyecto FEMP de cálculo de costes e indicadores de gestión en la administración local española”.

Sin embargo, como paso previo, creemos conveniente esbozar brevemente cuales han sido las experiencias sobre cálculo de costes habidas en España.

La primera de ellas, la podemos situar en el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales, publicado en 1976 por el entonces Instituto de Estudios de la Administración Local. Este Manual trataba de ser una guía clara para quien se enfrentara por primera vez a la difícil tarea de determinar los costes de los servicios de una Corporación Local. Sin embargo, no se tenía potestad para imponer a las distintos Entes Locales la determinación de costes, por lo que lo único que se podía hacer era indicar que si las Corporaciones determinaban costes, lo hicieran con arreglo a las normas del Manual, al objeto de presentar de forma homogénea sus resultados a efectos de comparación.

Otra experiencia digna de mención, aunque no llegó a aplicarse en la práctica, fue el derogado Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública de 1983, que trataba de representar el proceso interno de circulación de valores generado en el seno de las microunidades económicas a las que se aplicara. En un principio serían el Subsector Estado y sus Organismos Autónomos administrativos, optándose, de esta forma, por los entes de ámbito estatal que se integran en sector de las Administraciones Públicas, según terminología de Contabilidad Nacional. Posteriormente, se trataría de extender, realizadas las oportunas adaptaciones previas, al resto de entes de naturaleza comercial, industrial y financiera.

Asimismo, hubo otras experiencias en nuestro país (período 1987–1993) en el que se intentaron implantar modelos de costes puntuales en determinados organismos que manifestaran su interés en contar con una contabilidad analítica. Así podemos citar, a modo de ejemplo, las experiencias realizadas en el Ministerio de Hacienda, en el Instituto Tecnológico Geominero de España, en el Boletín Oficial del Estado, etc.

---

<sup>101</sup> Ver Buendía-Carrillo (2000).

Por su parte, en el período 1994-2004 hay que destacar el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos) desarrollado por la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) que es definido como “la implantación en el ámbito de la Administración Institucional del Estado de Sistemas de Contabilidad Analítica que, en unión de otros sistemas de información, faciliten la gestión de las organizaciones encuadradas en este subsector de las Administraciones Públicas, poniendo de manifiesto el grado de eficiencia con que es llevada a cabo esa gestión y suministrando los outputs de información necesarios a los distintos niveles de responsabilidad para la adopción de las decisiones que estimen oportunas” [IGAE, 1994: 159-160]. Este modelo, en comparación con los modelos precedentes y sin perder de vista la perspectiva legal, considera al sistema de costes como un instrumento que trata de satisfacer las demandas informativas de los usuarios internos, apreciándose, por tanto, una mayor preocupación en la apertura del camino a la modernización de la gestión de las Administraciones Públicas.

El ámbito de aplicación concebido en el Proyecto CANOA es la Administración Institucional, por tanto, la experiencia de su aplicación se ha centrado fundamentalmente en dicho ámbito, incluyendo alguna experiencia en la Universidad materializada en el proyecto ESCUDO. De cualquier modo, dicha experiencia ha sido escasa y muy variopinta, sin que tampoco podamos hablar de un rotundo fracaso. Sin embargo, lo cierto es que poco a poco las Administraciones Públicas se están concienciando de aplicar, cada una a su manera, los elementos básicos contenidos en el Proyecto CANOA, aunque sea en su versión más libre.

Por último, en el año 2005 y tomando como base el citado Proyecto CANOA, la IGAE publicó un documento denominado “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” que en palabras de sus autores “tiene por objeto establecer una serie de normas y criterios generales que permitan diseñar un marco de referencia general en la implantación de Sistemas de Contabilidad Analítica en este sector”.

A nivel internacional, si bien destacan los trabajos realizados en Canadá, Nueva Zelanda o Australia por sus gobiernos en diversas esferas del sector público, resaltamos los trabajos que en el ámbito del gobierno local realiza la *Audit Commission* inglesa por su nivel de implantación y general aceptación y el trabajo denominado “*Perspectives on Cost Accounting for Governments*” publicado por el *Public Sector Committee (PSC) of the International Federation of Accountants (IFAC)* por tratarse de una serie de recomendaciones para aquellos agentes que, en sus respectivos países, quieran utilizar el potencial informativo que genera la contabilidad de costes.

Los trabajos mencionados buscan, entre otros objetivos, dos que consideramos fundamentales. Por un lado, la obtención de información siguiendo una metodología común que permita obtener datos homogéneos que posibiliten alcanzar el segundo objetivo, consistente en la comparabilidad de la información generada por distintos entes que presten servicios similares, que permitan la aplicación, entre otras, de técnicas de benchmarking, cuestión que resulta complicada en el sector público y especialmente en el ámbito de los denominados servicios puros que no encuentran su referente en el ámbito privado.

## 2. Objetivos y usuarios del proyecto FEMP.

La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)<sup>102</sup> puso en marcha en 2003 una experiencia novedosa en el ámbito de la administración local española consistente en el diseño e implantación de un sistema de cálculo de costes e indicadores de gestión en determinados ayuntamientos españoles. A dicha experiencia nos referiremos en el texto como “Proyecto FEMP de cálculo de costes e indicadores de gestión en la administración local española” o simplemente como “Proyecto FEMP”.

Los propósitos generales del Proyecto FEMP se pueden sintetizar en los siguientes:

- Diseñar e implantar un modelo de cálculo de costes que ayude a mejorar la gestión municipal y la eficiencia de los servicios prestados.
- Aplicación de una metodología de cálculo común para alcanzar la suficiente comparabilidad entre los costes de los servicios prestados por diferentes ayuntamientos.
- Diseño de una aplicación informática que permita el cálculo sistemático y continuado en el tiempo del coste de los servicios.
- Elaboración de una batería de indicadores de gestión consensuada que permita lograr la comparabilidad entre los distintos ayuntamientos adheridos al Proyecto.

Por tanto, los objetivos de este Proyecto se han vertebrado en torno a la implantación de un sistema de costes e indicadores de gestión en la administración local española que contribuya a la mejora de la gestión pública local. Se pretende, en el marco de la doctrina de la *New Public Management*, generar una sistemática de elaboración de información para la gestión, que sea útil para los usuarios (gestores, gobernantes, ciudadanos e instituciones tales como los órganos de control externo) facilitando la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

Para conseguir estos objetivos ha sido necesario, en primer lugar, mejorar la metodología del cálculo de los costes de los servicios municipales. El marco conceptual de esta metodología se fundamenta en el paradigma de la utilidad de la información que se plasma en el diseño de un sistema de costes analíticos. Este sistema aporta ventajas en su aplicación frente a los tradicionalmente empleados, por cuanto prescinde del cálculo de costes globales poco representativos de la estructura real de consumos de recursos por los servicios municipales prestados y consigue calcular costes unitarios útiles para la toma de decisiones. Así, la imputación de costes se ha llevado a cabo en base al siguiente procedimiento, cuyas etapas desglosamos a continuación:

- Se identifican las diferentes prestaciones ofrecidas por cada Área de Gobierno. Tratamos de contestar a la pregunta ¿para qué ha consumido, con qué finalidad ha consumido el Área?.
- Una vez identificadas estas prestaciones, se define el conjunto de actividades

---

<sup>102</sup> La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) es una Asociación de Entidades Locales que agrupa Ayuntamientos, Diputaciones, Consejos y Cabildos Insulares, en total más de 6.900 municipios españoles.

Esta Federación quedó constituida al amparo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local y fue declarada como Asociación de Utilidad Pública mediante Acuerdo de Consejo de Ministros de 26 de junio de 1985. Además, es la Sección Española del Consejo de Municipios y Regiones de Europa (CMRE) y sede oficial de la Organización Iberoamericana de Cooperación Intermunicipal (OICI).



necesarias para la provisión del correspondiente servicio y se elabora su traza de coste. Se pretende dar respuesta a la pregunta ¿quién consume en el Área?

- A continuación, tomando como base las actividades definidas previamente, se estudian cuáles son los recursos asociados a cada prestación. A este respecto, se diferencian los costes presupuestarios -formados básicamente por las partidas integradas dentro del presupuesto de gastos en el capítulo 1, de personal, y en los capítulos 2 y 4, de gastos y transferencias corrientes respectivamente- de los costes extrapresupuestarios integrados básicamente por la amortización representativa del valor del consumo de inmovilizado. Con relación al capítulo 1 de personal, distinguimos básicamente entre el personal que presta sus servicios de forma exclusiva en una prestación y que, por tanto, afecta su coste por completo a dicha prestación, del personal que, por el contrario, dedica su tiempo a distintas prestaciones y cuyo coste hay que distribuir entre las prestaciones beneficiarias tomando como base alguna variable de reparto, concretamente el tiempo de dedicación. Las partidas integradas en los capítulos 2 y 4 presentan igualmente la dificultad, a la hora de imputar su importe, de que sean compartidas por más de una prestación y por tanto, al igual que ocurría con el personal, hay que buscar alguna variable de reparto. Con relación a los costes extrapresupuestarios, el documento que deberíamos tomar como referencia sería lógicamente el inventario de los elementos inmovilizados integrantes del Área. Respondemos a la pregunta ¿en qué gasta o qué consume el Área?
- Seguidamente se determina el volumen anual de servicios de cada prestación, eligiendo para cada una la variable que se considere más idónea para calcular, en su caso, el coste unitario de la prestación.

Con la implantación del sistema propuesto, siguiendo el modelo que recoge los protocolos de cálculo de los costes unitarios de las prestaciones, se ha logrado alcanzar otra meta: comparar, con la mayor objetividad posible, los costes de esas prestaciones teniendo en cuenta las diferentes estructuras organizativas de los ayuntamientos adheridos al Proyecto.

Otro de los objetivos alcanzados, ha sido complementar la implantación del sistema de costes propuesto, con la elaboración de un catálogo de indicadores de gestión (de actividad, presupuestarios y de entorno), que representa un importante valor añadido del proyecto, poniendo así a disposición de los gestores municipales, una información adicional de gran utilidad para conocer con más objetividad la compleja realidad de la gestión municipal y completar el sistema contable de las administraciones locales españolas. El proceso que se ha seguido para establecer el catálogo de indicadores, se asienta en la elaboración de una metodología explicativa que asegure la verificabilidad y fiabilidad de la definición, contenido y cálculo de cada uno de los indicadores consensuados con los gestores, con el objeto de evitar, en su caso, la interpretación perversa de los valores alcanzados de esos indicadores.

Los principales destinatarios del sistema de costes e indicadores, desde la primera concepción del Proyecto, han sido los gestores de las administraciones locales, ya que el Proyecto se basa en el desarrollo de una herramienta que les ayude a mejorar la gestión y a racionalizar el consumo de recursos necesarios para la prestación de los servicios.

Nos referimos tanto a los gestores directos, esto es, los responsables inmediatos de los servicios como a los directores de las áreas en la que se estructura la organización de las prestaciones y también a los gestores institucionales cuyas decisiones político-estratégicas precisan del soporte de información sobre la gestión municipal que esté respaldada por la aplicación de herramientas fundamentadas en los costes y los indicadores. Además, es evidente que si se pone al alcance del gestor, sea cual sea el

lugar que éste ocupe en la organización de la institución local, un sistema de costes complementado con indicadores de gestión con los que se identifica y le ofrece confianza, se sentirá respaldado para mejorar la transparencia en la toma de decisiones y transmitir información sobre su gestión.

Para ello, se ha diseñado un sistema de costes fácilmente entendible por cualquier usuario, fundamentado en la traza del coste que refleja el itinerario de los recursos consumidos por la prestación del servicio cuyo coste es objeto de cálculo. Este sistema aporta por ello simplicidad y no ofrece dificultades para su comprensión ya que se concibe desde y para el gestor, de ahí que su participación en el diseño de la traza del coste y, sobretodo, en la recogida de la información para su implantación sean fundamentales, si nos referimos al gestor directo, pero también para impulsar la implantación del sistema si se trata de los gestores situados en la dirección de la política de gestión municipal. La contribución del gestor a implantar el sistema de costes e indicadores, asegura su participación y también su motivación para actualizar en años posteriores el sistema implantado. Se logra así disponer de una información multipropósito que ayuda a:

- Mejorar el cálculo, en su caso, de costes unitarios por prestación, al tratarse de un sistema analítico específicamente pensado para dar respuesta a ese cálculo en el ámbito de la compleja estructura organizativa de los ayuntamientos.
- Ofrecer, a través del diseño de los procesos y del mapa de actividades de éstos, una visión del volumen de actividad del ayuntamiento de gran interés para mejorar la eficiencia en la gestión de los servicios y contribuir a implantar, por ejemplo, programas de calidad y por supuesto a elaborar un cuadro de mando integral con contenido estratégico bien definido sobre costes e indicadores de gestión. De este modo, el conjunto de procesos con sus actividades permiten un conocimiento claro de la gestión para, en base a este conocimiento, emprender actuaciones de redistribución o de racionalización de los recursos consumidos. Este valor añadido que aporta el sistema de costes que hemos implantado ha estado siempre ausente de los sistemas tradicionalmente empleados para calcular el coste de los servicios municipales.

### **3. El proyecto FEMP. Primera etapa.**

En el desarrollo del Proyecto colaboran tres instituciones, cuales son: la propia FEMP impulsora del Proyecto, los ayuntamientos adheridos al mismo y las universidades territoriales que colaboran en la implantación del modelo de costes e indicadores con sus respectivos ayuntamientos, de acuerdo con un protocolo de colaboración.

Al Proyecto, iniciado en mayo 2003, bajo la coordinación de D. Carlos Prieto Martín (Federación Española de Municipios y Provincias y coordinador de la red de ayuntamientos) y D. Helio Robleda Cabezas (Universidad Pública de Navarra y coordinador de la red de universidades), se adhrieron en una primera fase 11 ayuntamientos que firmaron protocolos de colaboración con 9 universidades, como muestra la tabla siguiente.

Tabla 1. Ayuntamientos y Universidades adheridos al Proyecto FEMP.

AYUNTAMIENTO	UNIVERSIDAD
▪ Albacete	▪ Universidad de Castilla – La Mancha
▪ Avilés	▪ Universidad de Oviedo
▪ Barcelona	▪ Universitat de Barcelona
▪ Gijón	▪ Universidad de Oviedo
▪ Girona	▪ Universitat de Girona
▪ Málaga	▪ Universidad de Málaga
▪ Madrid	▪ Universidad Complutense de Madrid ▪ Universidad Politécnica de Madrid
▪ Pamplona	▪ Universidad Pública de Navarra
▪ San Cugat del Vallés	▪ Universitat de Barcelona
▪ Valencia	▪ Universidad de Valencia
▪ Vitoria	▪ Universidad Pública de Navarra

En cada universidad un equipo de profesores universitarios expertos en contabilidad pública y de costes, desarrolla el modelo base para su implementación en su correspondiente ayuntamiento. Para este modelo se usa una metodología común fundamentada en el análisis de los procesos de gestión de los servicios y la asignación de los consumos de recursos a los mismos, teniendo en cuenta, lógicamente, la incidencia de la estructura organizativa de cada ayuntamiento en la prestación de los respectivos servicios.

Todo ello dio lugar a la creación de una red de ayuntamientos (comisión de seguimiento), integrados por los que se encuentran adheridos al Proyecto, y otra de universidades, integradas por las universidades con las que se hubiera firmado el convenio de

colaboración. Dichas redes se reúnen por separado para tratar temas directamente relacionados con el Proyecto. Concretamente, la red de ayuntamientos trata temas relacionados con la marcha del Proyecto, cumplimiento de objetivos, acciones estratégicas sobre servicios a estudiar, propuesta de mejoras, etc. Por su parte, la red de universidades trata temas relativos fundamentalmente a metodología empleada, problemas de obtención de información, validación de los datos, propuesta de mejoras, marcha del Proyecto, internacionalización académica del proyecto, etc. Finalmente hay una reunión conjunta de las dos redes al objeto de poner temas en común, relacionados fundamentalmente con la validación de los datos obtenidos y con la estrategia a seguir.

En esta primera fase se abordó el estudio de costes e indicadores de gestión para los servicios municipales de:

- Servicios Sociales
- Deportes
- Recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos.
- Licencias urbanísticas.

Para ello se elaboraron una serie de Documentos de Trabajo sobre cada uno de los servicios, al objeto de que la información obtenida alcanzase el máximo grado de homogeneidad posible, para que de esta manera se cumpliera con el objetivo de la comparabilidad entre ayuntamientos. La estructura de estos documentos responde, de manera general, al siguiente esquema:

- Descripción y acotación del servicio analizado.
- Trazas de costes, mapa de actividades y asignación de recursos a los procesos de los distintos servicios.
- Metodología sobre costes a aplicar.
- Descripción y aclaraciones de los indicadores a calcular. En este sentido, se calculan indicadores de actividad, indicadores presupuestarios, indicadores de costes e indicadores de entorno que ayuden a interpretar los anteriores.

La elaboración de cada documento se ha realizado con la colaboración directa de los gestores y responsables de los distintos servicios. Así, se crea una comisión mixta ayuntamientos-universidades que es la encargada de redactar y dar el visto bueno al documento de trabajo definitivo. Dicha comisión está formada, para cada servicio, por los responsables del mismo en cada ayuntamiento adherido, así como por cuatro profesores pertenecientes a las distintas universidades participantes en el Proyecto. Lógicamente, estos Documentos de Trabajo se han ido perfeccionando para conseguir alcanzar una mayor homogeneidad en la obtención de la información y, por tanto, para acercarse en la medida de lo posible al objetivo de la comparabilidad de la información.

Tomando como base los Documentos de Trabajo elaborados para los 3 servicios iniciales<sup>103</sup> a los que hacemos referencia, la FEMP editó en 2006 la publicación denominada “Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local”. Dicha guía se encuentra, además, disponible<sup>104</sup> en la web de la FEMP para que los ayuntamientos no adheridos al Proyecto puedan, si lo estiman conveniente, seguir la metodología empleada por la FEMP en el cálculo de costes e indicadores.

---

<sup>103</sup> El servicio de licencias urbanísticas se incorporó al proyecto al final de esta primera fase, por lo que no entró a formar parte de esta Guía.

<sup>104</sup> [http://www.femp.es/index.php/femp/content/download/5065/42978/file/Guia\\_Implant.pdf](http://www.femp.es/index.php/femp/content/download/5065/42978/file/Guia_Implant.pdf)

Como resultados positivos de esta primera fase, podemos destacar las siguientes:

- Los ayuntamientos adheridos al Proyecto cuentan, para los ejercicios 2005 y 2006, con una batería importante de indicadores de gestión con los que poder compararse tanto desde un punto de vista espacial (con otros ayuntamientos) como temporal (con ellos mismos a lo largo de los 2 ejercicios), y, de esta manera, poder sacar conclusiones interesantes con respecto a la gestión de sus servicios. Ello, además, ha implicado el que se tenga que perfeccionar el sistema de generación de información para la obtención de los datos primarios necesarios para la elaboración de la información sobre costes y para la formulación de los distintos indicadores de gestión.
- Con respecto a los gestores de los servicios tratados, el hecho de que se creara por primera vez y para cada servicio una red informal de ayuntamientos en la que se intercambian problemas y soluciones relativos al quehacer diario de sus servicios.
- Con respecto al grupo de universidades, la creación de un grupo de investigación denominado “Grupo interuniversitario de investigación en gestión pública” formado por más de 30 profesores universitarios pertenecientes a 10 universidades españolas. En este grupo perseguimos, por un lado, difundir a la sociedad en general y a los gestores públicos en particular los trabajos y proyectos en los que participan sus miembros y, por otro, servir como referente a la hora de la creación o integración de redes internacionales de investigación que tengan alguna relación con la gestión pública<sup>105</sup>.

Como cuestiones a mejorar, resaltamos:

- La falta de automatización a la hora de obtener los datos primarios sobre costes e indicadores hace que esta labor se haga farragosa, pues los equipos universitarios hacen mucho hincapié en la bondad de estos datos que sirven de base para la elaboración de los datos finales.
- Dada la distinta estructura organizativa que presentan los distintos ayuntamientos, a veces se han tenido que desechar valores de indicadores por no alcanzar el suficiente grado de homogeneidad de cara a alcanzar el objetivo de la comparabilidad, lo que no implica que el ayuntamiento no haya podido utilizar esa información para elaborar informes internos.
- En algunos ayuntamientos determinados indicadores no se han podido determinar en esta primera fase debido a que su sistema de información no generaba el dato en la forma en la que se establece en los protocolos de cálculo establecidos en cada Documento de Trabajo. Esto ha implicado el que dichos sistemas de información se modifiquen de cara a posibilitar la obtención de los datos necesarios en etapas sucesivas.
- Algunos indicadores de entorno, que en la mayoría de las ocasiones tienen su origen en fuentes externas al ayuntamiento, se han tenido que desechar al carecer de consistencia, en el sentido de que o bien el dato no se encontraba desglosado hasta el nivel municipal o bien porque dicho dato se ha dejado de generar.

#### **4. El proyecto FEMP. Situación actual y perspectivas de futuro.**

---

<sup>105</sup> Información sobre el grupo puede encontrarse en <http://www.ugr.es/local/grupoiigp>

El punto de partida de la siguiente fase del Proyecto FEMP podemos situarlo en la novena Asamblea General de la FEMP celebrada en noviembre de 2007, donde la Mesa 2 dedicada específicamente a la financiación de los gobiernos locales establece en su Resolución undécima: “La FEMP seguirá impulsando el conocimiento de los costes de los servicios, mediante la aplicación de la metodología común de costes basados en las actividades, así como el establecimiento de indicadores para la comparabilidad, y realizará cuantas actuaciones sean precisas para su consolidación y expansión, así como para la colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en la realización de recomendaciones”.

De esta manera, la Dirección General de la FEMP aprobó el plan de trabajo para el período 2008-2011. Con carácter general, en el plan de trabajo establecido por la FEMP establece con acierto para cada año los siguientes puntos a destacar:

- Actualización del valor de los indicadores de los servicios analizados.
- Seleccionar y proponer nuevos servicios para su estudio en años posteriores.
- Consensuar, en su caso, los criterios para la publicación de los valores de los indicadores.
- Establecimiento de una web del Proyecto.
- Elaborar propuestas de mejora del Proyecto, incluyendo actuaciones de difusión del mismo.
- Valorar el grado de implantación de la metodología empleada en los distintos ayuntamientos.
- Actualizar el programa de trabajo para el año siguiente.

En este proceso, hay dos ayuntamientos (Albacete y Valencia) que, por diversos motivos, han dejado de formar parte del Proyecto. Sin embargo, hay un nuevo ayuntamiento (Córdoba), si bien sólo se ha adherido a dos servicios (Servicios Sociales y Educación). Los trabajos llevados a cabo hasta este momento en esta segunda fase han consistido en actualizar los datos de los servicios ya estudiados y ampliar los mismos a siete, calculando con carácter retroactivo el valor de los indicadores de los nuevos servicios para 2005 y 2006. De manera que la información generada hasta este momento ha sido la siguiente:

Tabla 2. Servicios municipales del Proyecto FEMP (2008).

SERVICIO MUNICIPAL:	2005	2006	2007
Servicios Sociales	X	X	X
Deportes	X	X	X
Recogida, Tratamiento y Eliminación de Residuos Sólidos Urbanos	X	X	X
Licencias Urbanísticas	X	X	X
Educación	X	X	X
Cultura	X	X	X
Policía Local	X	X	X

Todo lo anterior ha implicado el que se tengan que elaborar Documentos de Trabajo para los nuevos servicios y, además, en base a la experiencia acumulada, se han revisado los

Documentos iniciales. En este sentido, las pautas fundamentales que han presidido la elaboración de la información han sido, por un lado, alcanzar la máxima homogeneidad posible en los datos para alcanzar el objetivo de la comparabilidad y, por otro, el paradigma de la utilidad, es decir, que la información elaborada fuera útil a sus distintos usuarios. Así, por ejemplo, se han mejorado los protocolos de cálculo de los diferentes indicadores en los que la magnitud población (ya sea global, por grupos de edad o inmigrantes) interviene de alguna manera en su cálculo. Para ello, se ha elaborado un documento sobre población, que es el que se toma como referencia para el cálculo, tomando como base la explotación que del padrón municipal realiza el Instituto Nacional de Estadística, en lugar de que el dato lo proporcionara directamente el ayuntamiento que, dependiendo del momento en el que se facilitara, podría variar de un ayuntamiento a otro, alejándonos de la homogeneidad deseada

Por otro lado, y con relación al mencionado paradigma de la utilidad, se han elaborado una serie de encuestas a tres niveles de gestión (concejal, responsables económicos-administrativos y responsables de área) para evaluar la utilidad de la información suministrada hasta este momento y detectar, en su caso, nuevas necesidades informativas o, por el contrario, información que se le está proporcionando y que no les reporta ninguna utilidad.

Uno de los objetivos que aspira a alcanzar el Proyecto FEMP consiste en la publicación de los datos obtenidos, cuestión esta altamente delicada. A este respecto, se han comenzado a dar los primeros pasos confeccionando una web<sup>106</sup> en la que actualmente se encuentran alojados los objetivos del Proyecto, los diferentes Documentos de Trabajo que se han realizado, los indicadores de gestión elaborados, noticias relevantes relacionadas con el Proyecto y las personas que de forma más o menos directa han participado o están participando en el mismo. En cuanto a la información relativa a los indicadores de gestión, comentar que actualmente el acceso puede ser identificado o como visitante. En el primero de los casos se tiene acceso a la información identificando cada ayuntamiento con su valor, en el segundo de los casos no se identifica el ayuntamiento con su valor, sino que la denominación del ayuntamiento es sustituida por un número. En ambos casos, junto al valor del indicador elegido, aparecen una serie de valores estadísticos, como el valor máximo, valor mínimo o media del indicador elegido.

Por último, con relación al problema al que aludíamos en la etapa inicial referente a la automatización del proceso de captura y elaboración de la información sobre costes e indicadores, se han adoptado las siguientes medidas:

- Se ha probado a nivel experimental diferente software para verificar que la automatización pretendida en el Proyecto es posible.
- Se ha instado a los diferentes responsables municipales a que cuando elaboren las memorias anuales de los servicios integrantes en el Proyecto, incluyan entre sus ítems la información relativa a los indicadores de gestión.
- Aprovechando la Orden 3565/2008, de 3 diciembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, desarrollar la nueva estructura del presupuesto por programas en consonancia con las necesidades informativas del Proyecto. En definitiva, lo que se pretende es el encaminarse hacia un Sistema Integrado de Información para la Administración Local Española.

---

<sup>106</sup> <http://www.costes-indicadores.com>

## 5. Conclusiones.

El camino andado a lo largo de estos cinco años por el Proyecto FEMP ha sido beneficioso para todas las partes implicadas en el mismo, a saber: la FEMP, los ayuntamientos adheridos y las propias universidades.

Para la FEMP porque se convierte en la propulsora de un proyecto que consideramos importante para el futuro de los ayuntamientos españoles, cual es el dotarlos de una herramienta contrastada que les ayude a gestionar de manera más eficiente los recursos que son puestos a su disposición. De esta manera, la FEMP está cumpliendo en parte con los fines establecidos en sus propios estatutos, al, como establece en su artículo 7, facilitar el intercambio de información sobre temas locales o al promover publicaciones y documentos informativos en materia de su competencia o al participar en reuniones, seminarios o congresos.

Para los propios ayuntamientos adheridos al Proyecto, por diversas razones:

- En primer lugar, porque los outputs generados por el modelo se materializan en cálculos de costes de los servicios y en indicadores de gestión, dos tipos de magnitudes que, en la práctica, han demostrado resultar de gran utilidad para los siguientes fines:
  - Permitir la cumplimentación del apartado que, en materia de indicadores de gestión, contiene el modelo de Memoria de la Orden EHA/4041/2004 (Modelo Normal de Contabilidad Pública Local).
  - Fijar tasas y precios públicos, en especial para el proceso de elaboración/modificación de las ordenanzas fiscales.
  - Valorar la capacidad real de las tasas y precios públicos para financiar las prestaciones de servicios consumidas por los ciudadanos.
  - Evaluar el efecto de las posibles variaciones en las tasas y los precios públicos sobre el grado de cobertura del coste de las prestaciones.
  - Identificar y medir el posible efecto que, sobre los recursos disponibles en cada ayuntamiento, puede tener una reducción/incremento del volumen de servicios actualmente prestado.
  - Justificar las necesidades financieras ante organismos financiadores como las comunidades autónomas, las diputaciones y el gobierno central.
  - Acreditar ante estos organismos financiadores el desempeño/rendimiento de los servicios financiados con sus subvenciones/transferencias.
  - Posibilitar la aplicación de la nueva estructura presupuestaria por programas que es de obligatoria aplicación a partir del 1 de enero de 2010 (Orden EHA/3565/2008)
  - Facilitar la toma de decisiones para la mejora de la eficacia y eficiencia de los servicios tomando como referencia las mejores prácticas de otros ayuntamientos.
  - Contribuir a la puesta en marcha de instrumentos dirigidos a la mejora de la calidad de los servicios públicos.
- En segundo lugar, porque el Proyecto ha colaborado en cierta manera a inculcar en los gestores y trabajadores municipales la cultura del coste.
- Por último, porque se ha creado una red informal de gestores de servicios municipales que con seguridad contribuirá, a través del intercambio de experiencias, a la mejora de la gestión de tales servicios.



También ha sido muy beneficioso para las propias universidades implicadas en el Proyecto y, más concretamente, para los investigadores que participamos en el mismo y todo ello por diversas razones:

- La FEMP y los propios ayuntamientos nos están dando la oportunidad de aplicar y contrastar nuestros conocimientos a una realidad de difícil acceso, cual es la administración local. Todo ello redundará sin duda en beneficio de nuestros propios alumnos que, en definitiva, serán los gestores del futuro.
- De este Proyecto han surgido y, sin duda surgirán, temas de investigación que permitan profundizar en distintos aspectos de la gestión municipal. El progresar en estos temas, ha dado, entre otros frutos, el que determinados investigadores noveles puedan tomar dichas líneas de investigación para la realización de su tesis doctoral con la que alcanzar el grado de doctor.
- Como consecuencia de este Proyecto se ha creado un potente grupo universitario de investigación en el ámbito de la gestión pública, integrado por más de 30 profesores pertenecientes a distintas universidades españolas y al que hemos aludido a lo largo de las páginas de este trabajo.

Por último, fruto de un período de reflexión, análisis y autocritica del grupo de trabajo de universidades, se realizan para el Proyecto una serie de propuestas dentro del proceso de mejora continua que en una experiencia de esta envergadura debe ser una constante. Así:

- Profundizar en la homogeneización de las magnitudes que conforman los distintos indicadores, revisando las definiciones de las prestaciones de servicios y actividades, haciéndolas aún más claras, sencillas y de fácil cuantificación.
- Mejorar la normalización de la información generada por el modelo de costes y la elaboración de los indicadores de gestión, reforzando sus comparaciones espaciales y temporales.
- Añadir nuevos modelos de informes económicos, obtenidos del modelo de costes e indicadores, que, incluyendo porcentajes de variación sobre referentes, alarmas ante ciertas variaciones, etc., facilite el trabajo de análisis y uso para los gestores.
- Diseñar un modelo de coste integral de los servicios municipales, donde, superando el estudio parcial realizado hasta el momento, incorpore como parte del mismo a los estudiados hasta la fecha y se marquen los hitos de su puesta en funcionamiento, con itinerarios lógicos del camino a seguir.
- Proponer una metodología de análisis para la reducción de costes a través de la valoración de las actividades y la reducción o eliminación de aquellas que no añadan valor suficiente para los ciudadanos-usuarios y las extracompetenciales que menos afecten al aspecto social de la población.
- Incrementar la masa crítica de los ayuntamientos adheridos al Proyecto FEMP y, de esta forma, aumentar la utilidad social de los recursos aplicados al mismo, extendiendo la filosofía del mismo para la determinación, cálculo y reducción de costes.
- Dar más a conocer, mediante presentaciones a medios especializados, artículos, participación en Congresos, los avances realizados y el proyecto de futuro: Publicación de documentos de análisis productivo, modelo de cálculo y outputs informativos de los servicios estudiados.

## 6. Bibliografía.

AUDIT COMMISSION (2006): *Best value audit and inspection referrals. Policy and procedure*. Audit Commission. London (England).

<http://www.audit-commission.gov.uk/Products/NATIONAL-REPORT/764500D5-4C31-44b4-80BC-087C8E16A782/BVAndIReferrals.pdf>

AUDIT COMMISSION (2006): *Compendium of inspection policy and practice*. Audit Commission. London (England).

<http://www.audit-commission.gov.uk/aboutus/downloads/2006-06-13CompendiumofInspectionPolicyvA10.pdf>.

BUENDÍA-CARRILLO, D. (2000): "La determinación del coste de los servicios públicos como base para la fijación de tasas y precios públicos". *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. La Contabilidad ante el Nuevo Milenio*, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000. Tomo 1; pp. 445 a 460.

CARRASCO-DÍAZ, D.; BUENDÍA-CARRILLO, D.; NAVARRO GALERA, A.; VIÑAS XIFRÁ; J. (2005): *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Thomson-Civitas. Navarra.

INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL (1976): *Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2000): *Perspectives on Cost Accounting for Government. International Public Sector Study*. IFAC – Public Sector Committee. Study 12. New York (USA).

[http://es.ifac.org/Members/Pubs-Downloading.tmp?PubID=9690434438714&File=Public\\_Sector/PSC-Study\\_No\\_12.doc&Category=Public%20Sector%20Accounting](http://es.ifac.org/Members/Pubs-Downloading.tmp?PubID=9690434438714&File=Public_Sector/PSC-Study_No_12.doc&Category=Public%20Sector%20Accounting)

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. IGAE. Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2005): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

LÓPEZ-DÍAZ, A. y PABLOS-RODRÍGUEZ, J.L. (2000): *Proyecto Escudo. Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo, Oviedo.

MINISTERIO DE HACIENDA (2004). Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE número 59 de 9 de marzo.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1983): Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica. BOE nº 261 de 1 de noviembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2004): Orden 4041/2004, de 23 de noviembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local. BOE nº 296 de 9 de diciembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2008): Orden 3565/2008, de 3 de diciembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. BOE nº 297 de 10 de diciembre.

PRIETO-MARTÍN, C. y ROBLEDA-CABEZAS, H. (Coordinadores) (2006): *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.

[http://www.femp.es/index.php/femp/content/download/5065/42978/file/Guia\\_Implant.pdf](http://www.femp.es/index.php/femp/content/download/5065/42978/file/Guia_Implant.pdf)

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN Y FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS SOCIALES EN  
LA ADMINISTRACIÓN LOCAL**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**D<sup>a</sup>. Carolina Pontones Rosa, Profesora Ayudante de Contabilidad  
en la Universidad de Castilla-La Mancha.**

**Dra. D<sup>a</sup>. Rosario Pérez Morote, profesora Titular de Contabilidad  
en la Universidad de Castilla-La Mancha.**

**Dr. D. Raimundo González Giménez, Profesor Asociado de  
Contabilidad en la Universidad de Castilla-La Mancha.**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN Y FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS SOCIALES EN LA  
ADMINISTRACIÓN LOCAL**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

En los últimos años, la Administración Pública viene presentando una creciente demanda de información contable dirigida al control de costes y al aumento de la eficiencia en la prestación de servicios. Este proceso se intensifica por la existencia de restricciones presupuestarias que pueden limitar el acceso de todos los ciudadanos a la oferta pública de dichos servicios, poniéndose de relieve la necesidad de desarrollar estudios que contribuyan a paliar dicho problema a través de la mejora de rendimientos.

La presente comunicación describe el trabajo que estamos realizando y que persigue la implantación de un sistema de cálculo de costes basado en las actividades en el área de Servicios Sociales de la Administración Local. Este análisis, complementado con el estudio de la estructura financiera de dichos servicios, proporcionaría a los gestores públicos municipales una herramienta objetiva para determinar las necesidades de financiación que se derivan del ejercicio de sus competencias propias e impropias, permitiendo establecer relaciones entre la estructura presupuestaria local y el coste previsto de las prestaciones y coadyuvando, en definitiva, a una mejor gestión financiera.

Debido a la amplitud del estudio, nos centraremos únicamente en el servicio desarrollado por el Centro de Atención a Personas Sin Hogar en la ciudad de Albacete. Para el mismo, se expondrán los conceptos de coste que intervienen en la prestación del servicio, la forma en que se ha dibujado su mapa de actividades, el procedimiento para la estimación de los consumos por parte de dichas actividades, el proceso de cálculo del coste global del servicio, así como las posibles utilidades de dicha información contable a la hora de lograr un uso más eficiente de los recursos públicos.

## 1. LOS SERVICIOS SOCIALES: COMPETENCIAS Y FORMAS DE GESTIÓN.

La estructura organizativa de España diseñada en la Constitución de 1978 permite distinguir, dentro del sector público, tres órdenes organizativos fundamentales: el sector público estatal, el sector público autonómico y el sector público local, constituyendo éste último el objeto de nuestro estudio. El marco jurídico donde se desenvuelve la actividad de las Entidades que lo conforman está definido en la propia Constitución, en los Estatutos de Autonomía y en diversas leyes; entre ellas, la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL).

Se denomina Entidad local a la unidad de administración pública, cauce de la participación ciudadana en los asuntos públicos, en la cual se gestionan, con autonomía, los intereses propios de la colectividad que representa. El órgano colegiado de gobierno, administración y representación de la Entidad Local es la Corporación local (Diputaciones provinciales y Ayuntamientos, en general).

A diferencia de lo que sucede con los restantes niveles de gobierno reconocidos por la Constitución Española, en el ámbito local no existe una única modalidad de Entidad, sino que coexisten varias manifestaciones jerarquizadas, en unas ocasiones, y superpuestas entre sí, en otras. La LRBRL<sup>107</sup> proporciona el listado fundamental de Entidades locales, entre las que destacan aquéllas que no pueden ser suprimidas ni abolidas por el legislador ordinario (ni estatal ni autonómico). Estas Entidades locales territoriales son:

- El Municipio, que representa la unidad sobre la que se articula el nivel local de gobierno.
- La Provincia, como agrupación de Municipios que constituye el nivel superior de gobierno dentro de la esfera local.
- La Isla, sólo reconocida en los archipiélagos balear y canario.

Estas Entidades –así como las denominadas no territoriales, a las que no nos referiremos en este trabajo- gestionan servicios de carácter local, ejerciendo competencias propias y competencias delegadas bien del sector público estatal, bien del autonómico. En este sentido, la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local (Ley 57/2003, de 16 de diciembre), modifica al artículo 85.1 de la LRBRL, introduciendo un nuevo concepto de lo que se entiende por servicios públicos locales. El texto anterior los definía por la finalidad que perseguían, es decir, incluían aquellas actividades dirigidas a *“la consecución de los fines señalados como de la competencia de las Entidades locales”*, en tanto que la nueva redacción conceptúa como tales todos *“los que prestan las Entidades locales en el ámbito de su competencia”*. Esto significa que queda vinculado el concepto de servicio público a la realización de cualquier actividad prestacional, siempre que se enmarque dentro de las competencias que se les atribuyan por la legislación vigente, excluyéndose las otras formas de acción administrativa, que son las de policía y fomento.

La LRBRL impone a las Entidades locales unos servicios mínimos que deben prestar, pero no limita sus actuaciones. Gozan así de un amplio margen de actuación y libertad: pueden prestar cualquier servicio encaminado a la mejora de la vida municipal. En consecuencia, cualquier servicio de interés público desarrollado por una Entidad local, dentro

---

<sup>107</sup> LRBRL, artículo 3, en desarrollo de los artículos 140 y 141 de la Constitución Española.

del ámbito de sus competencias y cuyo fin sea el cumplimiento de los fines que le están encomendados, queda englobado dentro del concepto "servicio público local".

Por otro lado, a cada servicio se une una normativa sectorial que lo regula. Esta regulación específica en qué consiste el servicio público - la Ley de Bases tan sólo enuncia- y cuáles son las competencias en cada ámbito concreto de las Administraciones locales.

Otro aspecto a tener en cuenta es el hecho de que la actividad de los Ayuntamientos no tiene por qué limitarse a la prestación de servicios públicos propiamente dichos. Con carácter general, el artículo 128.2 de la Constitución Española de 1978, reconoce o establece el principio de libre iniciativa pública en la actividad económica, señalando de forma expresa que "*se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica*". Con esta expresión, la Constitución abrió la posibilidad a los poderes públicos para intervenir en la actividad económica con las mismas posibilidades que la iniciativa privada.

Centramos ahora nuestro análisis, dentro de la globalidad de servicios públicos, en los servicios sociales, entendidos como un conjunto de prestaciones, eminentemente técnicas pero complementadas con ayudas económicas, dirigidas a satisfacer necesidades circunstanciales de individuos o grupos que se encuentran en situación de riesgo social. Para ellos vamos a describir el reparto competencial entre los distintos niveles administrativos, haciendo una breve referencia a las Administraciones central y autonómica, con el fin de proporcionar una panorámica del esquema de responsabilidades existente dentro del Sistema Público de Servicios Sociales español. Es necesario señalar, como paso previo, que la oferta pública de servicios sociales distingue, en general, entre servicios sociales comunitarios, generales, básicos o de atención primaria, que presentan un carácter universal y se hayan dirigidos a toda la población, y servicios sociales de atención especializada, orientados a colectivos concretos.

Comenzamos por el Estado, el cual sólo mantiene competencias en la legislación básica y régimen económico de los servicios sociales de la Seguridad Social y en la asistencia social de la Seguridad Social. No obstante, entre sus cometidos se encuentra el de garantizar la igualdad de todos los españoles, entre otras cosas, en el acceso a los servicios sociales, razón por la cual interviene con numerosos planes nacionales y a través de la acción de fomento a entidades mediante subvenciones y protectorado.

Por su parte, las Comunidades Autónomas poseen la competencia gestora principal en materia de asistencia y servicios sociales. Sólo ellas tienen capacidad legislativa plena y les corresponden las más importantes funciones de ejecución. Con relación a los servicios sociales de la Seguridad Social transferidos, sólo poseen competencias de ejecución y desarrollo legislativo.

Los títulos competenciales de las Administraciones regionales, que se desprenden de las diferentes legislaciones autonómicas reguladoras de los servicios sociales, se resumen en la función legislativa, planificación, coordinación, potestad inspectora y sancionadora, registro de entidades, autorización y acreditación de centros y servicios, realización de estudios e investigaciones, prestación de asistencia técnica, tutela de fundaciones benéfico-asistenciales, formación del personal, fomento del asociacionismo, la iniciativa privada y el voluntariado, y promoción y articulación de sistemas de participación social. En cuanto a la gestión de los servicios sociales, la Administración

autonómica no renuncia a la gestión directa de aquellos centros o servicios que por sus características trasciendan el ámbito local. Normalmente se ocupan de la creación, mantenimiento y gestión de los centros y servicios de alta especialización. También se prevé la gestión de servicios sociales del primer nivel de atención por incumplimiento de las obligaciones de las Corporaciones locales o cuando se asuman competencias propias de las Diputaciones provinciales. Asimismo, se contempla la posibilidad de concertar la gestión de los servicios que son de su responsabilidad con entidades privadas. Por último, también gestionarán las prestaciones económicas periódicas y, en ocasiones, las no periódicas.

Por su parte, ya dentro del ámbito local, nos referimos, en primer lugar, a las Provincias y a sus Entes asimilados<sup>108</sup>.

La Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) establece, como competencia de las Diputaciones provinciales, *“la prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal”* (art. 36.1 c). Por otro lado, los desarrollos legislativos de la LRBRL se han orientado a regular en cada Comunidad Autónoma las relaciones entre ésta y sus Diputaciones provinciales, teniendo en cuenta lo establecido por la Ley 12/1983 del Proceso Autonómico, en cuyo artículo 5.1 establece que *“sin perjuicio de las competencias que la legislación de Régimen Local, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, atribuya a las Diputaciones provinciales, las Leyes de las Comunidades Autónomas podrán transferirles competencias propias de la Comunidad o delegarles su ejercicio, siempre bajo la dirección y control de éstas. Las Diputaciones provinciales podrán asumir la gestión ordinaria de los servicios propios de la Administración Autónoma en el territorio de la provincia, en los términos que los Estatutos y dichas Leyes establezcan”*.

La Administración provincial actúa como sustitutoria de la municipal, para los casos en que los Ayuntamientos no tengan capacidad de gestión suficiente a causa de sus escasos recursos económicos. En otras ocasiones, la intervención será de carácter complementario y tendrá como prioridad el establecimiento y adecuada prestación por parte de los Ayuntamientos de los servicios públicos mínimos, entre ellos los de servicios sociales. El papel de las Diputaciones será crucial en los Municipios de menor dimensión, especialmente los de población inferior a 20.000 habitantes. En estos casos, las Diputaciones se encargarán de los servicios sociales generales, aunque esta función tiende a decrecer por la progresiva creación de Mancomunidades de Municipios. También se dedicarán a la gestión de servicios sociales de ámbito provincial o supramunicipal, de carácter especializado y cuya gestión por parte de los Municipios pequeños sería imposible. Los mismos comentarios pueden aplicarse para el caso de la gestión de prestaciones económicas.

Por último procede ahora referirnos a las competencias de los Municipios, los cuales constituirán el objeto de nuestro estudio. Por su proximidad a los problemas de los ciudadanos, el ámbito local es el medio natural para la prestación de los servicios

---

<sup>108</sup> En las Comunidades Autónomas uniprovinciales, la Diputación Provincial quedará integrada en aquéllas.



sociales y ello explica el papel protagonista que vienen teniendo los Municipios en su gestión. La Constitución contribuye a reforzar el papel preponderante de los Ayuntamientos, al establecer en su artículo 140 que *“el Estado se organiza territorialmente en Municipios... [los cuales] gozan de autonomía para la gestión de sus propios intereses”*.

Por su parte, la LRBRL (art. 26.1.c) introduce la obligatoriedad en la prestación de los servicios sociales para aquéllos cuya población exceda de 20.000 habitantes. Sin embargo, el límite poblacional de 20.000 habitantes deja fuera a un elevado número de localidades, dada la dispersión demográfica existente en nuestro país. Para evitar que corra peligro el principio básico de igualdad en el acceso a los servicios sociales, la LRBRL introduce la posibilidad de recurrir a fórmulas de organización supramunicipal, como las Comarcas u otras Entidades que agrupen varios Municipios (art. 42.1) o a la creación de Mancomunidades, es decir, la asociación entre Municipios de población reducida para la ejecución en común de obras o servicios determinados (art. 44.1). Por otro lado, la LRBRL abre la posibilidad de que el Municipio incremente sus funciones a través de la delegación de competencias prevista en el artículo 27, *“siempre que con ello mejore la gestión pública y la participación ciudadana”*. Asimismo, el campo de acción municipal puede también verse ampliado de forma sustancial al autorizarse, en el artículo 28, la realización de actividades complementarias a las de otras Administraciones Públicas, en concreto las relativas a educación, cultura, promoción de la mujer, sanidad y protección del medio ambiente.

Sin perjuicio de lo anterior, las competencias locales en servicios sociales aparecen, con más o menos detalle, en las respectivas Leyes autonómicas sectoriales. Estas competencias son ejercidas por Concejalías específicas diseñadas al efecto, cuya denominación varía según la localidad. Principalmente, son las de, detección de necesidades sociales, programación, coordinación, supervisión y control, fomento de la participación de los usuarios de servicios sociales, fomento de la iniciativa privada, asociacionismo y voluntariado, formación del personal, competencias derivadas (los Ayuntamientos pueden ejercer competencias que el Estado, las Comunidades Autónomas y otras Entidades deleguen en ellos), potestad reglamentaria. En lo relativo a la gestión de servicios sociales y prestaciones económicas: los servicios sociales generales o de atención primaria son competencia gestora específica de los Ayuntamientos, con independencia de cuáles sean sus fuentes de financiación. En los Ayuntamientos grandes se prevé, asimismo, la gestión directa de servicios sociales especializados de carácter propio. Las ayudas económicas no periódicas, como las de emergencia social y otras como, por ejemplo, la renta mínima de inserción, son también competencia municipal en lo referente a la gestión del pago y el seguimiento de los beneficiarios.

Lo dicho anteriormente para los Ayuntamientos puede aplicarse también a las Mancomunidades de Municipios previstas en los distintos Estatutos de Autonomía, en la LRBRL (art. 44), en las Leyes autonómicas de Régimen Local y en las LSS autonómicas. Se considera que la misión de la Mancomunidades es la gestión de los servicios públicos competencia de los Municipios en ellas asociados.

En conclusión, se observa que los Entes Locales ostentan un importante papel gestor dentro del sistema público de servicios sociales, especialmente a nivel de atención primaria. Además, la legislación permite a las Corporaciones locales organizar la gestión de los servicios locales, bien creando dentro de su Administración general los órganos necesarios al efecto, o bien creando Entes dependientes para facilitar la gestión y especialización de la Administración local de acuerdo con el principio de descentralización.

Los Entes dependientes de la Entidad local quedan definidos en el artículo 132 del Reglamento de las Entidades Locales (Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre) como *“Entes con personalidad jurídica propia, creados por la entidad local para descentralizar la gestión de sus servicios locales cuando así lo aconseje la necesidad de una mayor eficacia en la gestión, la complejidad de la misma, la agilización de procedimientos, la expectativa de aumentar o mejorar la financiación o la conveniencia de obtener un mayor grado de participación ciudadana en la actividad de prestación de servicios”*.

La LBRL (art. 85.2) considera que la Entidad local puede gestionar los servicios públicos locales directa o indirectamente. La gestión es directa si se lleva a cabo a través de la propia Entidad local, algún Organismo Autónomo administrativo, una Entidad pública Empresarial o una sociedad mercantil local, cuyo capital sea de titularidad pública. La gestión es indirecta cuando se realiza a través de Sociedades mercantiles en las que el capital pertenece parcialmente a la entidad local o mediante concesión, concierto, etc., según lo establecido en la Ley de Contratos del Sector Público.

La gestión de los servicios sociales, derivada de competencias propias o delegadas, se apoya en un entramado de recursos económicos con un origen diverso y procedente, en parte, de transferencias de otras Administraciones. En el siguiente apartado analizamos la financiación del Sistema Público de servicios sociales, tomando como ejemplo el caso de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

## **2. LA ESTRUCTURA FINANCIERA DE LOS SERVICIOS SOCIALES A NIVEL LOCAL**

El régimen financiero bajo el que operan las Entidades Locales se encuentra sometido a un continuo debate que persigue el equilibrio entre recursos y funciones a desempeñar. En un contexto descentralizador de la función pública y de acercamiento de ésta a las necesidades de los ciudadanos, la Administración Local debe atender en la práctica unas demandas crecientes, cuya satisfacción no siempre es de su competencia, lo cual puede derivar en insuficiencias presupuestarias.

El fenómeno de descentralización de competencias y recursos derivado de la instauración del Estado de las Autonomías se ha traducido casi exclusivamente en transferencias desde la Administración Central hacia las Comunidades Autónomas. La llamada “segunda descentralización” a las Corporaciones Locales no ha tenido lugar. Sin embargo, en muchas ocasiones las competencias autonómicas, entre ellas la de servicios sociales, están vinculadas a objetivos, actuaciones y servicios cuya gestión eficaz aconseja su despliegue a nivel local. Como resultado, la realidad nos muestra que muchas funciones de responsabilidad autonómica se están desarrollando gracias a la colaboración de las Entidades Locales, las cuales ven incrementado el volumen de sus actividades y servicios y, en consecuencia, su carga económica, sin que se produzca un trasvase de recursos desde el resto de Administraciones acorde a sus necesidades. La insuficiencia de fondos puede ocasionar inestabilidad, carencias presupuestarias y dificultades en su gestión.

La Constitución en sus artículos 140 y 142 establece la autonomía financiera de los Poderes locales y la garantía económica de los recursos que permitan desarrollar sus competencias. En la actualidad, la base del sistema de financiación local es el Real

Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Esta norma refunde la legislación existente al tiempo que incluye las recientes reformas instrumentadas a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre de Reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL) y de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

El artículo 2 de dicho Real Decreto enumera los recursos que pueden nutrir la hacienda de las Entidades locales:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de derecho público.

En consecuencia, para atender sus funciones las Entidades locales cuentan con los recursos que mostramos a continuación, siguiendo el criterio económico de clasificación presupuestaria:

1. Impuestos directos: incluyen la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recaudado por el Estado; los impuestos que gravan el capital (bienes inmuebles, vehículos de tracción mecánica, incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana); los que recaen sobre las actividades económicas (IAE); los recargos sobre impuestos directos (del Estado, de las Comunidades Autónomas o de otros Entes Locales) y los impuestos directos extinguidos.
2. Impuestos indirectos: en esta categoría se engloban la cesión del impuesto sobre el valor Añadido y de los impuestos especiales recaudados por el Estado; los recargos sobre impuestos indirectos (del Estado, de las Comunidades Autónomas o de otros Entes Locales); otros impuestos indirectos como el de construcciones, instalaciones y obras (ICIO), así como impuestos indirectos extinguidos.
3. Tasas y otros ingresos: incluyen las cantidades percibidas por la venta de bienes (excepto inmovilizado y material desechable); tasas; precios públicos; contribuciones especiales; reintegros y otros ingresos como multas, intereses de demora, etc.
4. Ingresos patrimoniales: recoge los ingresos procedentes de rentas del patrimonio de las Entidades locales y de sus Organismos Autónomos. Entre otros conceptos, incluye: intereses de títulos-valores y de préstamos concedidos, dividendos, rentas de bienes inmuebles, de concesiones administrativas, etc.
5. Enajenación de inversiones reales: ingresos procedentes de transacciones con salida o entrega de bienes de capital propiedad de las Entidades locales o de sus Organismos Autónomos.

6. Activos financieros: recoge los ingresos procedentes de la enajenación de deuda, acciones y obligaciones, así como los ingresos procedentes de reintegros de préstamos concedidos y los reintegros de fianzas y depósitos constituidos.
7. Pasivos financieros: comprende la financiación de las Entidades Locales y sus Organismos Autónomos procedente de la emisión de deuda pública y de préstamos recibidos cualquiera que sea su naturaleza.

No obstante, estos recursos han de ser complementados mediante transferencias de los niveles administrativos superiores. Hemos señalado anteriormente que las Entidades locales tienen competencia, siempre en el marco de la planificación regional, sobre los servicios sociales generales o de atención primaria y que gestionan también algunos servicios especializados, en el caso de Municipios grandes y Diputaciones provinciales. El modo en el que las Administraciones Central y Autonómica contribuyen a financiar dichas prestaciones constituye un entramado complejo cuyas peculiaridades pueden diferir para cada Comunidad Autónoma.

A modo de ejemplo, dentro de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, vamos a mostrar el caso de la Provincia de Albacete, cuya población asciende a 370.000 habitantes que se hayan repartidos en 88 Municipios. Su capital es la ciudad de Albacete y cuenta con 175.000 habitantes.

El Decreto 287/2004 establece la financiación del Sistema Público de Servicios Sociales en Castilla-La Mancha, en desarrollo de la Ley castellano-manchega de Servicios Sociales de 1986. En su artículo 18 determina que la Comunidad Autónoma deberá financiar los gastos derivados del ejercicio de sus propias competencias y contribuir, en su caso, a la financiación de los servicios y programas gestionados por los Municipios, Entes supramunicipales e instituciones sin ánimo de lucro.

En el caso de las prestaciones básicas de Servicios Sociales, la participación financiera de cada una de las Administraciones se establecerá mediante convenios con los Ayuntamientos o agrupaciones de éstos (art. 19.1). Por otro lado, señala que la Comunidad Autónoma garantizará mediante la acción supletoria la prestación de los servicios sociales que se precisen de manera urgente, cuando los Ayuntamientos carezcan de recursos suficientes (art. 19.2).

Respecto a los servicios sociales especializados, el artículo 20 de la norma prevé que aquéllos que no sean gestionados directamente por la Administración regional se financiarán de acuerdo con las diferentes modalidades de gestión de los servicios públicos o mediante concierto con las Entidades prestadoras de los servicios.

Los fondos que reciben las Entidades locales de la provincia de Albacete para el ejercicio de sus competencias en servicios sociales y para desarrollar, en muchos casos, las competencias autonómicas se articulan en torno a cuatro ejes:

-Financiación procedente del Plan Concertado de Prestaciones Básicas en las Corporaciones Locales.

El Plan Concertado representa un acuerdo de colaboración técnica y económica entre las Administraciones Central y Autonómica para contribuir al desarrollo de los servicios sociales generales y especializados que se consideran prioritarios. Se articula mediante convenios bilaterales Ministerio competente-Comunidad Autónoma y tiene por objetivo garantizar una mínima homogeneidad en todo el territorio nacional. En 2007 (sin incluir el Servicio de Ayuda a Domicilio, vinculado a la atención de la Ley de Dependencia), los porcentajes de financiación fueron del 1,7% (Administración central), 87,9% (Administración autonómica) y 10,4% (Administración local), respectivamente.

Los Municipios de más de 3.500 habitantes pueden solicitar subvenciones al amparo de la convocatoria anual que realiza la Consejería de Salud y Bienestar Social. La Comunidad Autónoma distribuye el presupuesto en base a los proyectos presentados por las Corporaciones Locales.

La recepción de los fondos lleva aparejado el compromiso por parte de la Entidad Local de aportar una tercera parte de los gastos, de lo que se deriva que la Comunidad Autónoma y el Ministerio contribuirán con los dos tercios restantes. Los gastos a cubrir se agrupan en las categorías de personal, mantenimiento de centros (centros de servicios sociales, albergues, centros de acogida y otros equipamientos complementarios) y desarrollo de programas. Dentro de ellos se incluyen los derivados de la implantación del Sistema para la Autonomía y la Atención a la dependencia, en aplicación de la Ley 39/2006 de Promoción de La Autonomía Personal y atención a las personas en situación de dependencia.

#### -Financiación procedente del Programa Regional de Acción Social (PRAS).

El Programa Regional de Acción Social se implanta como modelo de financiación de ámbito supramunicipal concertado entre la Consejería de Salud y Bienestar Social y Mancomunidades y agrupaciones de Municipios de menos de 3.500 habitantes. Su financiación se realiza de manera conjunta por las Administraciones Central, Autonómica y Local y se articula a través de dos categorías de subvenciones:

- a) Subvenciones para programas de ejecución supramunicipal, cuyos fondos proceden del Plan Concertado, aunque se canalizan a través de convocatorias del PRAS. Serán cubiertos gastos de personal, mantenimiento y desarrollo de programas y actividades. Las Entidades Locales aportarán simbólicamente un euro para la financiación de los proyectos.
- b) Subvenciones de mantenimiento de centros de servicios sociales para Municipios, dirigidas a la cobertura de gastos de funcionamiento y de medios tecnológicos. La recepción de los fondos conlleva el compromiso de aportación de un tercio de los gastos por parte de las Entidades beneficiarias.

#### -Financiación procedente del Plan Regional de Integración Social (PRIS)

Esta iniciativa financia actuaciones y programas encaminados a promover la autonomía personal y la inclusión social y laboral de personas que carecen de medios culturales, materiales o sociales. Actúa en áreas como vivienda, educación, salud,

empleo y servicios sociales. Los fondos son aportados por la Comunidad Autónoma y, en ocasiones, por la Administración Central y el Fondo Social Europeo.

Aunque la competencia de ejecución es de la Comunidad Autónoma, el desarrollo y la implantación de las medidas es llevado a cabo por Entidades locales y Entidades sin ánimo de lucro. Podrán ser beneficiarios, por tanto, de las subvenciones que la Consejería de Salud y Bienestar Social convoca anualmente en el marco del PRIS, los Municipios y sus agrupaciones y las Entidades sin ánimo de lucro o de iniciativa social. La colaboración financiera también se podrá instrumentar en forma de convenio, cuando las circunstancias lo aconsejen.

Los porcentajes de financiación varían desde el 80% de los gastos de los proyectos, hasta el 100%, según las características de la Entidad solicitante.

Los destinatarios de los proyectos o programas para los que dichas Entidades solicitan subvenciones son personas o familias en situación de carencia y exclusión y, en concreto, aquéllos que habitan en barrios desfavorecidos, inmigrantes, población gitana, transeúntes y personas sin hogar, desempleados sin apoyos económicos, etc.

#### -Financiación procedente del Consorcio Provincial de Servicios Sociales

El Consorcio es una entidad pública constituida por la Diputación provincial de Albacete y todos los Municipios de la Provincia (excepto los cuatro de mayor tamaño). Se dedica a la prestación de servicios sociales generales y especializados en los Municipios que lo integran, para lo que cuenta con personal propio, si bien requiere la colaboración de los Ayuntamientos. Aunque en el pasado tuvo un papel destacado dentro del Sistema, actualmente gestiona únicamente el Servicio de Ayuda a Domicilio y otros servicios complementarios del mismo.

En general, los representantes de las Entidades locales españolas vienen demandando un cambio en el modelo de financiación local, más acorde con las verdaderas necesidades de gasto derivadas de las funciones que ejercen. Según datos de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP, 2006), las actividades y servicios no obligatorios o impropios alcanzan en torno al 30 % del gasto total municipal. El caso de los servicios sociales no es una excepción, pues la gestión de una parte muy importante de estos servicios se encuentra descentralizada a nivel local, dada su proximidad al origen de los problemas. El objetivo sería definir con claridad las obligaciones de cada Administración y distribuir en consecuencia los ingresos del conjunto de las Administraciones Públicas. Consideramos que para que este proceso se lleve a cabo de una forma racional, es imprescindible determinar el coste real de los servicios prestados. El conocimiento de los consumos ocasionados por el ejercicio de las funciones que desempeñan constituye el punto de partida óptimo para la negociación de transferencias, proporcionando a los gestores municipales la justificación para sus demandas de fondos a las Administraciones autonómica y central. Este trabajo pretende contribuir a mejorar el proceso de cálculo de dichos costes, teniendo en consideración los recursos financieros disponibles para la Administración local y siendo su objetivo final alcanzar un equilibrio entre unos y otros mediante un modelo de financiación más acorde con las necesidades reales.

A continuación, pasamos a describir el catálogo de prestaciones de servicios sociales que desarrolla, mediante competencias propias y delegadas, el Ayuntamiento de Albacete.

### **3. LA OFERTA PÚBLICA DE SERVICIOS SOCIALES EN LA CIUDAD DE ALBACETE**

La gama de servicios sociales prestados por los Ayuntamientos varía en función de su tamaño y de las prioridades políticas, siempre respetando unos mínimos. En una ciudad de 175.000 habitantes como es Albacete, el Ayuntamiento, en colaboración con algunos de sus Organismos Autónomos y con entidades privadas, gestiona los siguientes servicios sociales:

Dentro de los Servicios sociales comunitarios o generales se identifican cuatro servicios básicos:

1. Apoyo Personal y Atención Individualizada: Incluye el Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO)
2. Servicio de Prevención de la Exclusión e Integración Social. Incluye los siguientes programas y actuaciones:
  - Programa de Prevención de conductas asociales con menores y jóvenes (PCAS)
  - Proyectos de Ocio y Tiempo Libre con menores y jóvenes: Ludotecas, Apoyo Escolar, Escuelas de Verano, Verano Infantil y Clubes de Ocio.
  - Propuesta, seguimiento y evaluación del Plan Integral de Empleo
  - Coordinación de los diferentes programas de inserción laboral con la Sección de Empleo y Formación.
  - Servicios en Beneficio de la Comunidad.
3. Servicio de Atención y Apoyo a la unidad de convivencia. En este servicio se incluyen los siguientes programas y actuaciones:
  - Servicio de Ayuda a Domicilio
  - Programa de Intervención Familiar
  - Servicio de comidas a domicilio
  - Servicio de teleasistencia
  - Tramitación de servicios residenciales (viviendas tuteladas, estancias diurnas, plazas en residencias...)
4. Gestión de centros socioculturales

En cuanto a los Servicios sociales especializados, el Ayuntamiento de Albacete gestiona de forma directa los siguientes:

- El Centro de la Mujer
- La Casa de Acogida de mujeres maltratadas
- La Casa de la Solidaridad
- El Plan de integración Social en los barrios “La Estrella” y “La Milagrosa” (PISEM)
- El Centro de Atención Integral a personas sin hogar (CAIPSH)
- El Centro de Juventud

El objeto de nuestro trabajo es llevar a cabo un análisis integral de coste de los servicios sociales desarrollados por el Ayuntamiento de Albacete, para lo cual estamos

realizando en la actualidad el cálculo de costes para cada uno de los servicios enumerados. No obstante, por razones de espacio, en esta exposición consideramos conveniente mostrar el trabajo realizado para uno de ellos, sirviendo éste como ejemplo para el resto. En concreto, hemos seleccionado el servicio especializado prestado por el Centro de Atención Integral a Personas sin Hogar (CAIPSH), para el cual describiremos el proceso de cálculo de costes a través de la metodología ABC.

El Centro de Atención a Personas sin Hogar de Albacete (CAIPSH), más conocido como Albergue Municipal, va dirigido a un colectivo que no cuenta con un alojamiento estable, carece de vivienda donde cobijarse y tampoco tiene recursos económicos. Oferta dos modalidades de alojamiento: corto y prolongado, además de los servicios de comedor, lavandería, ropero, ducha y consigna. En paralelo a la atención de las necesidades más básicas que puedan requerir los *sin techo*, el Albergue también desarrolla otros programas intervencionistas que persiguen la reinserción social, e incluso laboral, de las personas sin hogar. La ocupación media en 2008 fue de 52 personas al día.

Por otro lado, se trata de un recurso de gestión directa por parte del Ayuntamiento de Albacete que es financiado por la Consejería de Salud y Bienestar Social a través del Plan Integral de Integración Social (PRIS).

El punto cuarto hace referencia al procedimiento empleado para el cálculo de costes, el cual tiene como resultado final la determinación del coste de las actividades que conforman la cadena de valor del servicio. Todo ello se complementa con la muestra de las herramientas y documentos que han sido utilizados en la recogida y el análisis de los datos.

#### **4. APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA ABC PARA EL CÁLCULO DE LOS COSTES DEL CENTRO DE ATENCIÓN A PERSONAS SIN HOGAR DE ALBACETE.**

Como hemos señalado anteriormente, resulta imprescindible negociar la financiación de los servicios sociales sobre la base del conocimiento del coste real de los mismos. Para determinar dicho coste estamos aplicando la metodología basada en las actividades, también denominada ABC (Activity Based Costing).

La implantación del modelo de costes ABC supone llevar a cabo los siguientes pasos:

1. Determinar el organigrama de actividades del Centro.
2. Identificar los conceptos de coste en los que se incurre por el hecho de realizar dichas actividades.
3. Imputación a las actividades de los costes identificados.
4. Agregación final de los costes acumulados en cada actividad y obtención del coste total del Centro.

##### **1) Determinación del mapa de actividades del Centro.**

La aplicación del método ABC requiere inicialmente el diseño del esquema de actividades a través del cual se desarrollan las funciones que el Centro de Atención Integral a Personas Sin Hogar (en adelante CAIPSH) tiene encomendadas. Esto exige, como paso previo, un conocimiento profundo del funcionamiento del Albergue, para lo cual la entrevista con el personal constituye una herramienta óptima y permite el inicio de una relación de cooperación mutua entre trabajadores e investigadores.

Las actividades son definidas como el conjunto de tareas que se realizan de forma rutinaria, con cierta frecuencia en el tiempo, que resumen la esencia del servicio prestado y sin las cuales el mismo no cumpliría sus cometidos. Su producto debe ser



suficientemente relevante para que resulte interesante calcular su coste. Por otro lado, en función de su contribución al servicio final del Centro, las actividades pueden dividirse en principales y auxiliares, siendo estas últimas las que tienen lugar para el mejor desarrollo de las primeras.

En el caso del CAIPSH, hemos dividido todas las funciones desarrolladas en los siguientes centros de costes o prestaciones: primera atención, atención especializada, comedor, duchas públicas, ropero, lavandería, consigna y alojamiento. Para algunos de estos centros de costes hemos definido subcentros, los cuales agrupan actividades (principales y auxiliares), tal y como mostramos a continuación:

<b>CENTRO DE COSTES/PRESTACIÓN</b>	<b>SUBCENTRO</b>	<b>ACTIVIDAD</b>	<b>TRABAJADOR QUE INTERVIENE</b>	
<b>PRIMERA ATENCIÓN</b>	RECEPCIÓN	<i>Recibir, atender, identificar, orientar y guardar equipaje</i>	Guardia Jurado Conserje	
		<i>Registrar usuarios de duchas públicas</i>	Guardia Jurado Conserje	
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza	
		<i>Atención telefónica</i>	Guarda Jurado y conserje	
		<i>Controlar, coordinar y prestar apoyo técnico al servicio</i>	Director administrativo	
	VALORACIÓN EDUCADOR	<i>Atender y registrar la demanda, explicar las normas y comprobar los requisitos y adjudicar, si procede, la plaza.</i>	Educador Social	
		<i>Controlar, coordinar y prestar apoyo técnico al servicio</i>	Director Administrativo	
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza	
	<b>ATENCIÓN ESPECIALIZADA</b>	INTERVENCIÓN TRABAJADOR SOCIAL	<i>Diagnosticar el caso</i>	Trabajador social Director
			<i>Elaborar un plan de intervención</i>	Trabajador Social Educador
<i>Seguir y evaluar los planes de intervención</i>			Trabajador Social Educador Director	
<i>Limpieza (auxiliar)</i>			Personal de limpieza	
TALLER DE EMPLEO Y FORMACIÓN		<i>Formar en habilidades sociales y laborales</i>	Director Administrativo	
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza	
<b>COMEDOR</b>	LOGÍSTICA	<i>Suministros</i>		
		<i>Confeccionar los menús</i>	Director Gobernanta	
		<i>Hacer pedidos</i>	Gobernanta	
		<i>Organizar turnos y horarios de comidas</i>	Educador Director Gobernanta	

		<i>Mantenimiento (auxiliar)</i>	
	PRESTACIÓN DEL SERVICIO	<i>Determinar y controlar el número de comensales</i>	Educador
		<i>Hacer las comidas</i>	Personal de cocina
		<i>Servir las comidas</i>	Personal de cocina Gobernanta
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de cocina y limpieza Gobernanta
		<i>Control de acceso al comedor</i>	Conserje Educador
DUCHAS PÚBLICAS		<i>Entregar los útiles de aseo</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Ducha propiamente dicha (Agua, útiles de aseo, etc)</i>	
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Mantenimiento (auxiliar)</i>	
ROPERO		<i>Compra, recepción y selección de la ropa</i>	Personal de cocina Gobernanta
		<i>Clasificación de la ropa</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Entrega a usuarios de la ropa</i>	Personal de limpieza Gobernanta
LAVANDERÍA		<i>Recoger la ropa sucia</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Lavar y planchar</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Mantenimiento (auxiliar)</i>	
CONSIGNA		<i>Gestión de la Consigna</i>	Guardia Jurado Conserje
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza
ALOJAMIENTO		<i>Determinar el número de pernoctaciones y preparar las camas correspondientes</i>	Educador Personal de limpieza
		<i>Controlar accesos a dormitorios y vigilancia de éstos.</i>	Guardia Jurado Conserje
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>	Personal de limpieza Gobernanta
		<i>Mantenimiento (auxiliar)</i>	Administrativo

**Tabla 1: Mapa de actividades y localización de trabajadores en le CAIPSH.**

## **2) Identificación de los conceptos de coste generados por las actividades.**

Una vez confeccionada la tabla de actividades, se analizan los costes que las mismas consumen, así como su facilidad para ser asignados, directa o indirectamente, a su ejecución. El CAIPSH incurre en una serie de costes que pueden agruparse en las siguientes categorías:

- a) Costes relacionados con los materiales: dentro de este epígrafe se incluye el consumo de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos. En el caso del CAIPSH, este apartado tiene un bajo peso relativo en el total de los costes, puesto que el consumo de alimentos, ropa de cama, útiles de aseo personal, etc. son considerados como suministros.
- b) Costes relacionados con el personal que interviene, estando la plantilla formada por un director, un auxiliar administrativo, dos trabajadores sociales, cuatro educadores, una gobernanta, personal de cocina y limpieza, guardias jurado y conserjes. En esta categoría se engloban los conceptos de gasto: sueldos y salarios, cotizaciones a la Seguridad Social, formación y perfeccionamiento del personal, indemnizaciones por razón de servicio, vestuario, otros gastos sociales y cualesquiera que puedan surgir.
- c) Costes relacionados con el inmovilizado: Dentro de este apartado se pueden incluir las amortizaciones, los costes por reparación, mantenimiento y conservación, y todos aquéllos que tengan que ver con el inmovilizado. En cuanto a la amortización, estimamos conveniente considerarla en el cálculo del coste global de los servicios sociales, al constituir el inmovilizado un factor imprescindible para su prestación. Del mismo modo, se considerarán como coste todos los gastos de reparaciones, mantenimiento y conservación que supongan una mejora del inmovilizado, ya que dichos gastos constituyen un mayor valor del activo y su imputación se realizará vía amortización.

El CAIPSH desarrolla su actividad en unas instalaciones dedicadas exclusivamente a sus fines, las cuales están asentadas en terrenos propiedad del Ayuntamiento de Albacete. Además, dispone de un amplio mobiliario destinado al alojamiento, ducha, comedor, talleres, etc. así como equipos informáticos para el trabajo administrativo. La depreciación experimentada por esos activos (a excepción de los terrenos), estimada con criterios propios de la Contabilidad Analítica, se tendrá en consideración como un coste más de prestación del servicio.

- d) Costes relacionados con suministros y servicios exteriores: dentro de este grupo se incluyen todas las partidas que hacen referencia al consumo de bienes y servicios adquiridos del exterior de la empresa y no incluidos en apartados anteriores. En el Albergue hemos identificado los costes derivados de suministros (alimentos, ropa, luz, agua, gas...), trabajos realizados por otras empresas (formadores ocupacionales, etc.), comunicaciones, material fungible, transportes (excepto del personal del Centro), etc.
- e) Otros: costes financieros, tributos, etc.

La información referente a los costes puede encontrar su origen en:

- la Unidad de Gestión Económica del Ayuntamiento de Albacete emplea una base de datos denominada "Works", la cual refleja todas las compras y consumos de recursos en el Área de Acción Social. En la misma aparece

información sobre el programa que ha originado la necesidad de gasto y, en concreto, los ocasionados por el CAIPSH. Hay que tener en cuenta que esta base de datos sólo nos informará de los gastos ya realizados en el ejercicio.

- Contabilidad externa del Ayuntamiento.
- El presupuesto general del Ayuntamiento nos permitirá conocer los gastos estimados para cada período. No obstante, la previsión de presupuesto se ve continuamente modificada por la generación de nuevos créditos, por la mayor o menor participación de la Junta en la financiación de los proyectos, etc.
- Entrevistas con el personal, especialmente con el director y el auxiliar administrativo.

Asimismo, la consulta de dichas fuentes será útil en el proceso de localización e imputación.

### **3) Imputación de los costes identificados a las actividades.**

Una vez conocida la esquema de actividades que conforman la cadena de valor del Albergue municipal y determinados los conceptos de coste en los que se incurre por su prestación, en esta etapa hemos de definir las líneas maestras del modelo de costes, es decir, los criterios mediante los cuales se van a asignar los costes a las actividades y procesos que los han originado. Éstos serán diferentes según el tipo de coste de que se trate.

Como paso previo a la localización de costes, es preciso clasificar los costes detectados en directos e indirectos, según su grado de imputación al CAIPSH, a los centros de costes, a los subcentros y, en última instancia, a las actividades que los componen. En este sentido, hemos identificado costes indirectos al CAIPSH, costes directos al Centro pero indirectos a las prestaciones, costes directos a las prestaciones pero indirectos a los subcentros, costes directos a los subcentros pero indirectos a las actividades y costes directos a las actividades. Veamos cómo se ha llevado a cabo la imputación en cada caso:

#### **a) Costes relacionados con los materiales**

El Albergue municipal se enfrenta a un volumen de actividad que exige la plena utilización de sus recursos. Se calculan las cantidades de materiales necesarias para atender las funciones diarias y se mantienen bajos niveles de inventarios, por lo que la variación de existencias es pequeña y puede considerarse que las compras se aproximan a los consumos y, por tanto, a los costes. La imputación se lleva a cabo de manera directa a las actividades, en función de dónde se consumen los materiales.

#### **b) Costes relacionados con el personal**

La imputación de los costes de mano de obra requiere la localización inicial de los trabajadores en aquéllas actividades en las que participan, lo cual se refleja en la cuarta columna de la tabla 1. A partir de ahí, el proceso de imputación de costes requiere definir el inductor de costes que mejor representa, en cada caso, el trabajo desempeñado en la actividad. Para la asignación de los costes de personal hemos elegido como variable de referencia la hora/persona trabajada. Posteriormente, procede determinar el consumo de horas/persona que genera cada actividad, para lo cual es preciso que cada trabajador complete dos partes de trabajo:

-Un parte de trabajo por actividades, en el cual, a lo largo de un período de tiempo considerado como óptimo (aquél que permita la realización de las actividades varias veces), el trabajador introduce mediciones reales de tiempos invertidos en cada actividad y referidos a una unidad homogénea y predeterminada. En ocasiones, la naturaleza de la actividad no permite la toma real de tiempos y requiere una estimación por parte del trabajador. En cualquier caso, el profesional tendrá que completar este parte de trabajo por

cada uno de los servicios en los que participe. Parte del documento empleado se muestra a continuación :

**CENTRO DE ATENCIÓN INTEGRAL A PERSONAS SIN HOGAR**

PROFESIONAL:

PERÍODO DE REGISTRO:

CENTRO DE COSTES/ PRESTACIÓN	ACTUACIÓN	ACTIVIDADES	DÍA 1											DÍA N	TOTAL
PRIMERA ATENCIÓN	RECEPCIÓN	<i>Recibir, atender, identificar, orientar y guardar equipaje</i>	Minutos por caso												
		<i>Registrar usuarios de duchas públicas</i>													
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>													
		<i>Atención telefónica</i>													
		<i>Controlar, coordinar y prestar apoyo técnico al servicio</i>													
	VALORACIÓN DEL EDUCADOR	<i>Atender y registrar la demanda, explicar las normas y comprobar los requisitos y adjudicar, si procede, la plaza.</i>													
		<i>Controlar, coordinar y prestar apoyo técnico al servicio</i>													
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>													

**Tabla 2: Parte de trabajo por actividades (toma de tiempos reales por usuario atendido) para el centro de costes denominado “primera atención”.**

- Un parte de trabajo por profesional, partiendo de los resultados obtenidos en el parte anterior y que tiene la finalidad de reajustar el tiempo efectivo calculado o estimado, para que coincida con la jornada laboral que teóricamente debería aplicarse al servicio en cuestión. La necesidad de completar este segundo parte de trabajo se debe a la existencia de tiempos muertos en el desempeño profesional. Al igual que en el caso anterior, cada trabajador deberá completar este parte de trabajo por cada uno de los programas en los que participe. El documento se muestra parcialmente a continuación:

**CENTRO DE ATENCIÓN INTEGRAL A PERSONAS SIN HOGAR PROFESIONAL:**

		ACTIVIDADES	Nº DE MINUTOS AL DÍA	Nº DE MINUTOS SEMANA	Nº DE MINUTOS AL MES	Nº DE MINUTOS AL AÑO
PRIMERA ATENCIÓN	RECEPCIÓN	<i>Recibir, atender, identificar, orientar y guardar equipaje</i>				
		<i>Registrar usuarios de duchas públicas</i>				
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>				
		<i>Atención telefónica</i>				
		<i>Controlar, coordinar y prestar apoyo técnico al servicio</i>				
	VALORACIÓN EDUCA.	<i>Atender y registrar la demanda, explicar las normas y comprobar los requisitos y adjudicar, si procede, la plaza.</i>				
		<i>Controlar, coordinar y prestar apoyo técnico al servicio</i>				
		<i>Limpieza (auxiliar)</i>				
Tiempo total de trabajo (minutos al año con tiempos muertos incluidos):						

**Tabla 3: Parte de trabajo por profesional (estimación de tiempos) para el centro de costes denominado “primera atención”.**

La información proporcionada por estos dos tipos de partes de trabajo nos permitirá conocer el porcentaje de la jornada que cada profesional dedica a cada actividad, sirviendo como base para la imputación de los costes de personal. Hay que tener en cuenta, en el caso concreto del CAIPSH, que la localización e imputación de los costes de personal se ve condicionada por el hecho de que algunos profesionales

dedican su jornada de trabajo a varios programas distintos. Esto ocurre con el auxiliar administrativo y con los educadores, los cuales no tienen dedicación exclusiva al Albergue, sino que participan algunos días de la semana en otros servicios sociales.

#### **c) Costes relacionados con el inmovilizado:**

La estimación de la depreciación del activo no corriente tendrá en consideración el tipo de bien de que se trate:

-en el caso de las construcciones, podemos partir de los valores catastrales (los cuales son válidos al ser éste un centro de reciente creación) y de la vida útil estimada para las mismas. La imputación a las actividades se hará de forma directa, en función de los metros cuadrados de suelo empleados por cada una. Puesto que es habitual que varias actividades se desarrollen en un mismo lugar, el coste asociado al mismo se repartirá entre ellas utilizando como inductor de costes unidades temporales (minutos) de utilización del inmueble por cada actividad.

-en relación al mobiliario, equipos informáticos y otros inmovilizados, se tomará como valor de referencia el recogido por las facturas de compra de los bienes y, dado que suponemos su uso uniforme y continuo en el tiempo, seguiremos el método lineal o de cuotas constantes para determinar el coste en cada período de vida útil. En algunos casos, dicho coste se imputará directamente a las actividades que utilicen el mobiliario. Cuando esto no sea posible, se repartirá con porcentajes entre las actividades a las que contribuya de forma más o menos directa el uso del bien. Para ello, se analizará en qué medida las actividades consumen unidades temporales de uso del mobiliario, asignándoles a cada una el coste calculado para dichas unidades consumidas.

#### **d) Costes relacionados con suministros y servicios exteriores**

El coste de suministros y servicios exteriores permite, en algunos casos, su asignación directa a determinadas prestaciones (por ejemplo, conocemos qué parte exacta del consumo de gas se realiza en “Comedor” y en “Duchas Públicas”) y desde ahí es posible su reparto racional entre las actividades que las componen. En otros casos, los costes han de ser repartidos con claves de reparto, al ser consumidos de forma general por varias actividades. Ante esta posibilidad, tendremos en cuenta, para el cálculo de dichas claves de reparto, el peso relativo de cada actividad sobre el total de actividades - en términos de tiempo de ejecución- e imputaremos dichos costes generales siguiendo esa proporción.

### **4) Obtención del coste total de las actividades**

El coste del Centro de Atención Integral a Personas sin Hogar se obtiene mediante la elaboración de una estadística de costes que muestra los costes incurridos – clasificados por naturaleza- y las actividades que los han consumido. En un primer momento, la estadística recoge el coste primario de todas las actividades, como suma de los costes derivados de transacciones externas del Centro. Posteriormente, la existencia de actividades auxiliares obliga a realizar un subreparto o liquidación del coste de las mismas, como paso previo para la obtención del coste total o secundario de las actividades principales. Este proceso de liquidación de las actividades auxiliares se realiza de acuerdo al siguiente esquema:

1º. Se delimita y cuantifica la actividad desempeñada por cada una de las actividades auxiliares a través del inductor de costes de dichas actividades.

2º. Se calcula el coste por inductor de costes de las actividades auxiliares.

Coste por inductor de costes = Coste primario / N° de inductores de costes

3°. Se identifica quién ha sido el destinatario de la actividad desarrollada por cada una de las actividades auxiliares, cuantificando dicha actividad.

4°. Se imputa el coste desde la actividad auxiliar a las actividades destinatarias multiplicando el coste por inductor de costes por el total de inductores consumidos por las mismas.

Coste imputado = Coste por inductor de costes x N° de inductores de costes requeridos

El formato adoptado por la estadística de costes se muestra en la tabla 4:

CLASES DE COSTES	ACTIVIDAD PRINCIPAL 1	ACTIVIDAD PRINCIPAL 2	ACTIVIDAD PRINCIPAL N	ACTIVIDAD AUXILIAR 1	ACTIVIDAD AUXILIAR 2
Costes clasificados por naturaleza	xxxx xxxx xxxx xxxx	xxxx xxxx xxxx xxxx	xxxx xxxx xxxx xxxx	xxxx xxxx xxxx xxxx	xxxx xxxx xxxx xxxx
Coste primario (CP)	CP <sub>P1</sub>	CP <sub>P2</sub>	CP <sub>Pn</sub>	CP <sub>A1</sub>	CP <sub>A2</sub>
<i>SUBREPARTO</i> <i>Actividad auxiliar 1</i> <i>Actividad auxiliar 2</i>	Se distribuyen los costes desde las actividades auxiliares a las principales				
Coste total (CT)	CS <sub>P1</sub>	CS <sub>P2</sub>	CS <sub>Pn</sub>	0	0

Tabla 4. Estadística de costes para la obtención del coste total del CAIPSH.

## 5. UTILIDAD DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Entre las posibles aplicaciones de este estudio destacamos las siguientes:

- Facilitar la toma de decisiones por parte de los responsables de los servicios sociales. La sistematización y modelización de los costes de cada servicio nos permitirá generalizar las conclusiones obtenidas, las cuales podrían plasmadas en el diseño de una aplicación informática capaz de hacer ejercicios de simulación y predicción en diferentes escenarios, proporcionando una información valiosa para la gestión.
- Ayudar en la planificación estratégica y la programación, utilizando el lenguaje de las actividades como sistema de comunicación.



- Aportar mejoras organizativas a cada uno de los Servicios, basadas en un mayor conocimiento de su cadena de valor.
- Proporcionar a los gestores un sistema de información que mejore el conocimiento sobre el coste de los servicios y sobre las combinaciones de recursos y actividades, de cara a conseguir los objetivos establecidos.
- Detectar las ineficiencias y medir la subactividad de los recursos fijos, así como la no utilidad de las diversas actuaciones y procedimientos realizados, lo que permitirá revelar oportunidades de ahorro de recursos y, por tanto, de racionalización y reducción de costes en los servicios sociales.
- Proporcionar herramientas que ayuden a una confección más racional de los presupuestos anuales.
- Conseguir un mejor nivel de utilización del capital y de las inversiones realizadas.
- El estudio de las actividades podría servir de base para la confección de indicadores de economía, eficacia, eficiencia, calidad, impacto, etc.

## **6. CONCLUSIONES**

El trabajo realizado pretende contribuir a la mejora de la gestión de costes en los servicios sociales que son gestionados, directa o indirectamente, por las Entidades locales. Se trata de un estudio en profundidad de cada servicio, que hace posible una definición más clara de funciones y el establecimiento de un lenguaje común entre responsables y profesionales. Esta exposición permite aproximarnos al caso real del Albergue Municipal de la ciudad de Albacete.

Entre las aportaciones realizadas, destacamos, por un lado, la apertura de puertas hacia una gestión basada en las actividades, conducente hacia mayores niveles de calidad y eficiencia a través de la eliminación de actividades que no añaden valor, y que permita, en consecuencia, el ahorro de recursos.

Asimismo, el análisis constituye el punto de partida para el establecimiento de relaciones entre los costes y la estructura financiera que ha de sostenerlos y que, en muchos casos, resulta insuficiente para garantizar un servicio óptimo al usuario. En este sentido, los resultados alcanzados pueden proporcionar a los gestores locales una base racional para la fijación de tasas y precios públicos que contribuyan al mantenimiento de los servicios sociales.

Como conclusión, consideramos que el conocimiento riguroso de los consumos derivados del ejercicio de estos servicios resulta totalmente necesario para el respaldo de las demandas de recursos financieros hacia aquellas Administraciones que han descentralizado la prestación de servicios sociales. De este modo, el conocimiento de los costes se convierte en una herramienta clave en la búsqueda del equilibrio financiero en las Haciendas locales.

## **7. BIBLIOGRAFÍA:**

- BOSCH, PEDRAJA, RUBIO, UTRILLA y SUÁREZ (coordinador) (2008): “la financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro”.
- CASADO y GUILLÉN (2005): “Manual de Servicios Sociales”. Editorial CCS, Madrid.
- Constitución Española de 1978.
- Decreto 287/2004, por el que se regula la estructura territorial de las Zonas y Áreas de servicios Sociales y la estructura funcional del Sistema Público de Servicios Sociales en Castilla-La Mancha.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS (2008): “Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales”.
- FEMP (2006): “La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea”.
- FULLANA y PAREDES (2007): “Manual de Contabilidad de Costes”.
- GONZÁLEZ GIMÉNEZ (1997): “Problemática contable de la valoración, renovación y gestión del Inmovilizado Material en las Administraciones Públicas. Propuesta de un modelo contable”.
- GONZÁLEZ PUEYO. MINISTERIO DE ASMINISTRACIONES PÚBLICAS Y FEMP (2004): “Gestión de los Servicios Públicos Locales. Sociedad Mercantil Local”
- Ley 7/1985, Reguladora de Bases del Régimen Local.
- Ley 57/2003, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2005): “Libro Blanco para la Reforma del Gobierno local”
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2008): “Haciendas Locales en cifras. Año 2006”
- PÉREZ MOROTE (1999): “La Contabilidad de Gestión en la Administración Local: los sistemas de prestación de los Servicios Públicos y su influencia en la determinación de los costes y en la evaluación de resultados”.
- Real Decreto 2568/1986, Reglamento de las Entidades locales.
- Real Decreto 2/2004, de Reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.
- RUIZ y TIRADO (2008): “Estudio de costes basado en las actividades de la Dirección General de Hacienda y Comercio de un Ayuntamiento”.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE RECURSOS PÚBLICOS: AVALIAÇÃO  
DAS VARIÁVEIS RESTRITIVAS À QUALIDADE NA EXECUÇÃO DO  
PROGRAMA DE SAÚDE DA FAMÍLIA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**José Moreira da Silva Neto**

*Membro da Associação Brasileira de Custos (ABC) Coordenador e Professor do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Administração (PPGMAD) e Pesquisador do Grupo de Estudos e Pesquisas em Organizações (GEPORG) da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Campus – BR 364, Km 9,5 – Porto Velho – Rondônia – Brasil.*

**Ricardo Plácido Ribeiro**

*Auditor da Controladoria Geral da UNIÃO (CGU) e Pesquisador do Grupo de Estudos e Pesquisas em Organizações (GEPORG) da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Campus – BR 364, Km 9,5 – Porto Velho – Rondônia – Brasil.*

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE RECURSOS PÚBLICOS: AVALIAÇÃO DAS VARIÁVEIS  
RESTRITIVAS À QUALIDADE NA EXECUÇÃO DO PROGRAMA DE SAÚDE DA  
FAMÍLIA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O objetivo deste artigo consiste na avaliação de variáveis restritivas à qualidade na execução do Programa de Saúde da Família (PSF) e na análise da perspectiva de melhoria contínua deste programa. Para avaliação das variáveis utilizou-se o método de análise de conteúdo aplicada em 197 relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) do período 2005-2007, confrontados com os princípios de controle do *United States Government Accountability Office* (GAO) e da Nova Administração Pública (NAP). Sendo que, para a análise da perspectiva de melhoria contínua com propósito de erradicação da ocorrência de tais tipos de variáveis, a metodologia adotada foi da *Activity Based in Cost* (ABC). A hipótese testada com a metodologia ABC consiste em: no orçamento se admite a meta máxima de efetividade do PSF, enquanto que na mensuração do desempenho a meta é a sua melhoria contínua. A pesquisa evidenciou a existência de variáveis restritivas à qualidade da gestão do PSF em 91% (noventa e um por cento) dos municípios auditados pela CGU, sendo que, o tipo de falha mais frequente refere-se à ineficiência na gestão dos recursos do programa. Por fim, com a simulação e análise das variáveis restritivas confrontadas com a metodologia ABC, evidenciou-se que a adesão da gestão estratégica de recursos (GER/ABC) ao adotar práticas de análise de atividades, de geradores de recursos e de custos, viabiliza a melhoria contínua e a efetividade em programas públicos (sociais), como se constatou no resultado da simulação promovida no Programa de Saúde da Família no Brasil.

Palavras-chave: Variáveis restritivas. Efetividade de programas. Gestão de Recursos públicos. Metodologia ABC.

## 1 INTRODUÇÃO

A transição para o Estado Nacional contemporâneo e a sua sustentabilidade, onde a conjuntura é representada, principalmente, por fatores críticos como: a nova economia (globalização, tecnologia e conhecimento), o neo-liberalismo (desestabilização e liberação) e a nova gestão pública (eficiência, flexibilidade, resultado, aprendizado organizacional e social, controle social, responsabilidade social), impõe-se aos gestores que atuam neste Estado o uso de tecnologia de gestão mais apropriada à agregação de valor social e a redução e otimização dos recursos requeridos pelos processos responsáveis por tal agregação. Pela grande necessidade de redução e otimização (eficiência) na utilização de recursos, destaca-se a tecnologia de Gestão Estratégica de Recursos, como imprescindíveis para a administração dos programas e atividades públicas que compõem tal Estado. Desta forma, para o melhor dimensionamento e compreensão da aplicação da tecnologia de gestão no ente público, é necessário inicialmente apresentar alguns aspectos da conjuntura contemporânea de gestão estratégica e da aprendizagem na unidade estatal brasileira.

### 1.1 Conjuntura da gestão estratégica e da aprendizagem na unidade estatal

No Brasil tem-se buscado, principalmente, nas duas décadas mais recentes, alternativas de modernização da gestão pública. Atualmente o processo de gestão virtual se encontra em um estágio pleno de êxito em todo o território nacional e com inovações constantes. Se realmente está ocorrendo êxito, surge então uma primeira indagação: problemas que tem ocorrido na administração do Estado Brasileiro e nas suas unidades regionais e distritais, não são decorrentes de falta de tecnologia de gestão apropriada, mas sim, falta de postura e engajamento político-ético ou ético-político?

A afirmativa de que o problema não é ausência de tecnologia de gestão se reforça, quando verifica que no âmbito do Estado brasileiro, está disponível, por exemplo, para uso por adesão a qualquer unidade pública nacional, o programa de gestão denominado GESPÚBLICA (2008 e 2009), que se fundamenta em princípios constitucionais cuja essência determina: “a gestão pública para ser excelente tem que ser legal, impessoal, moral, pública e eficiente”. Além destes princípios a GESPÚBLICA se fundamenta também, nos seguintes pressupostos da excelência gerencial: (a) Pensamento sistêmico (entendimento das relações de interdependência entre os diversos componentes de uma organização, bem como entre a organização e o ambiente externo, com foco na sociedade); (b) Aprendizado organizacional (busca contínua e alcance de novos patamares de conhecimento, individuais e coletivos, por meio da percepção, reflexão, avaliação e compartilhamento de informações e experiências); (c) Cultura da inovação (promoção de um ambiente favorável à criatividade, à experimentação e à implementação de novas idéias que possam gerar um diferencial para a atuação da organização); (d) Liderança e constância de propósitos (a liderança é o elemento promotor da gestão, responsável pela orientação, estímulo e comprometimento para o alcance e melhoria dos resultados organizacionais, devendo atuar de forma aberta, democrática, inspiradora e motivadora das pessoas, visando o desenvolvimento da cultura da excelência, a promoção de relações de qualidade e a proteção do interesse público. É exercida pela alta administração, entendida como o mais alto nível gerencial e assessoria da organização); (e) Orientação por processos e informações (compreensão e

segmentação do conjunto das atividades e processos da organização que agreguem valor para as partes interessadas, onde a tomada de decisões e a execução de ações devem ter como base a medição e análise do desempenho, levando-se em consideração as informações disponíveis); (f) Visão de futuro (indica o rumo de uma organização e a constância de propósitos que a mantém nesse rumo. Está diretamente relacionada à capacidade de estabelecer um estado futuro desejado que dê coerência ao processo decisório e permita à organização antecipar-se às necessidades e expectativas dos cidadãos e da sociedade. Inclui, também, a compreensão dos fatores externos que afetam a organização, com o objetivo de gerenciar seu impacto na sociedade); (g) Geração de valor (alcance de resultados consistentes, assegurando o aumento de valor tangível e intangível de forma sustentada para todas as partes interessadas); (h) Comprometimento com as pessoas (estabelecimento de relações com as pessoas, criando condições de melhoria da qualidade nas relações de trabalho para que elas se realizem profissional e humanamente, maximizando seu desempenho por meio do comprometimento, da oportunidade para desenvolver competências e habilidades para empreender, do incentivo e do reconhecimento); (i) Foco no cidadão e na sociedade (direcionamento das ações públicas para atender regular e continuamente as necessidades dos cidadãos e da sociedade, na condição de sujeitos de direitos, beneficiários dos serviços públicos e destinatários da ação decorrente do poder de Estado, exercido pelas organizações públicas); (j) Desenvolvimento de parcerias (desenvolvimento de atividades conjuntamente com outras organizações, com objetivos específicos comuns, buscando o pleno uso das suas competências complementares para desenvolver sinergias); (k) Responsabilidade social (atuação voltada para assegurar às pessoas a condição de cidadania, com garantia de acesso aos bens e serviços essenciais, e ao mesmo tempo, tendo como um dos princípios gerenciais a preservação da biodiversidade e dos ecossistemas naturais, potencializando a capacidade das gerações futuras de atender suas próprias necessidades); (l) Controle Social (atuação que se define pela participação das partes interessadas no planejamento, acompanhamento e avaliação das atividades da Administração Pública e na execução das políticas e dos programas públicos); e (m) Gestão participativa (estilo de gestão que implica em uma atitude gerencial da alta administração que busque o máximo de cooperação das pessoas, reconhecendo a capacidade e o potencial de cada uma e harmonizando os interesses individuais e coletivos a fim de conseguir a sinergia das equipes de trabalho).

Como se vê, tais pressupostos estão associados ao que existe de contemporâneo em tecnologias globais de gestão. Porém, a implantação plena destes pressupostos depende de mudanças e adaptações culturais que, em alguns casos, demandam décadas ou até mesmo gerações para se efetivar. Enquanto isto não se efetiva, tecnologias de gestão com resultados mais imediatistas tem que ser utilizadas. Este é caso, atualmente, do “movimento sobre a implantação da gestão estratégica de custos” na administração pública brasileira. Diante desta conjuntura apresenta-se no próximo subitem o problema e os objetivos da pesquisa.

## 1.2 Problema e objetivos da pesquisa

Em uma pesquisa recente desenvolvida pelos autores e apresentada, em parte, no tópico resultados deste trabalho, sobre o comportamento das variáveis restritivas ao sucesso

dos programas federais, executados pelos municípios, frente aos princípios da nova administração pública, evidenciou-se uma série de imperícias e impropriedades que ocorreram em todo o território brasileiro, principalmente, na gestão e execução de programas sociais mantidos pelo governo nacional. Tais constatações indicam a necessidade de se desenvolver e implantar com urgência uma tecnologia de gestão estratégica de recursos (custos) com o propósito de evitar tais imperícias e impropriedades, e obviamente, melhorar o desempenho e efetividade dos programas governamentais. Portanto, o desafio (problema) a ser trabalhado neste artigo, consiste em associar a arquitetura teórica da gestão estratégica de recursos do programa saúde da família com os vetores de eliminação da ocorrência de variáveis restritivas ao sucesso deste programa.

Como objetivos a serem alcançados pretende-se: em geral, associar a arquitetura teórica da gestão estratégica de recursos (ou de desempenho) do Programa Saúde da Família com os vetores de eliminação da ocorrência de variáveis restritivas ao sucesso do programa. E, especificamente: (a) apresentar um conjunto de teorias sobre pressupostos da nova administração pública; (b) discutir a teoria da gestão estratégica de recursos, focada na arquitetura conceitual da gestão estratégica de custos (ABM/ABC); e c) apresentar e tratar as variáveis restritivas à efetividade do programa da saúde da família, diante da perspectiva tecnológica da Gestão Estratégica de Recursos. Para oferecer compreensão e tratamento ao desafio descrito anteriormente, bem como para os objetivos estabelecidos, uma base teórica é apresentada no tópico a seguir.

## 2 TEORIAS DE SUSTENTAÇÃO À PESQUISA

As mudanças estruturais e de cultura institucional no mapa estratégico das organizações privadas tem inspirado *insights* e exigido adaptações também no ambiente crítico da organização pública. Por exemplo, a relação inadequada entre o sistema de liderança política e as características das decisões e das ferramentas gerenciais. Isso se torna ainda mais difícil quando se apresentam restrições como: (a) demanda crescente por serviços públicos com qualidade; (b) escassez de recursos; e, (c) conflito entre os entes (unidades) estatais do sistema federalista nacional e a sociedade. Isso conduz a uma reflexão sobre o paradigma da nova administração pública.

### 2.1 Nova administração pública

A necessidade de tornar a administração pública mais ágil e flexível para responder aos novos desafios impostos, principalmente, pela redução das receitas públicas dos estados nacionais e a uma maior cobrança de resultados, pela sociedade, motivou o desencadeamento em vários países, dentre eles, o Reino Unido, os Estados Unidos, a Austrália, a Suécia, a Nova Zelândia, de uma série de reformas administrativas a partir da década de 1970.

Esse movimento, que foi denominado de nova administração pública (NAP) ou administração gerencial (AG), tem como pressuposto a busca de alternativas para superar a “inflexibilidade” e previsibilidade, criticados no modelo burocrático weberiano

adotado pelas organizações públicas, onde, segundo Mintzberg (1998, p.156) “o governo é visto como uma máquina dominada por regras, regulamentos e padrões de todo tipo”.

Bresser Pereira (2006, p.28) alega que a administração gerencial busca um realinhamento do Estado voltando-o para o atendimento das necessidades do cidadão e a obtenção de resultados, sendo utilizada como estratégia para atingir seus fins e incentivar a inovação, partindo-se do pressuposto de que “os políticos e funcionários são merecedores de grau limitado de confiança”.

No entendimento de Ferlie *et al* (1999), corroborado por Bresser Pereira (2006), a Nova administração pública se fundamenta em pressupostos básicos para a melhoria do desempenho da administração pública, os quais se destacam:

- preocupação com a eficiência da ação governamental;
- orientação para obtenção de resultados;
- foco no atendimento às necessidades dos cidadãos-usuários;
- controle voltado para os resultados (a *posteriori*);
- fortalecimento do controle social; e
- transparência e gestão responsável.

Osborne e Gaebler (1994) ao focalizarem a administração pública numa perspectiva até certo ponto revolucionária, exerceram uma grande influência para as mudanças nesta área de modo geral. Pois, eles incluíram em seus *insights* a necessidade do gestor público – o ente governante – ou seja, o líder principal, de se portar de acordo com as seguintes diretrizes: atuar como um governo catalisador, pertencer à comunidade, ser competitivo, orientar-se por missões, criar resultados, instruir-se pelos usuários dos seus serviços (usuário), agir como um empreendedor, ser preventivo, promover a descentralização e orientar-se para o mercado.

No Brasil, a nova administração pública teve o seu grande *start* com a reforma do Estado e da administração pública gerencial em 1995, com a gestão virtual que se concretiza a cada dia e com o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA. Essa última, como já caracterizada anteriormente, se fundamenta em princípios constitucionais, cuja essência determina: “a gestão pública para ser excelente tem que ser legal, impessoal, moral, pública e eficiente”, bem como, em um conjunto de pressupostos de excelência gerencial. Grande parte destes pressupostos é muito comum em organizações privadas, como também já deu prova de compatibilização na gestão pública, embora sejam elas de características diferentes, como mostram os dois exemplos apresentados no próximo tópico.

Segundo o documento 1 (um) – Instrumento para avaliação da gestão pública – GESPÚBLICA (ciclo 2008/2009), diversas características inerentes à natureza pública diferenciam as organizações da administração pública das organizações da iniciativa privada. Destacam-se duas delas neste trabalho como exemplo: (a) as organizações privadas buscam o lucro financeiro e formas de garantir a sustentabilidade do negócio, enquanto a administração pública busca gerar valor para a sociedade e formas de garantir o desenvolvimento sustentável, sem perder de vista a obrigação de utilizar os recursos de forma eficiente; (b) a atividade pública é financiada com recursos públicos, oriundos de contribuições compulsórias de cidadãos e empresas, os quais devem ser



direcionados para a prestação de serviços públicos e a produção do bem comum; enquanto a atividade privada é financiada com recursos de particulares que têm legítimos interesses capitalistas.

Em uma análise comparativa e comportamental feita pelo Grupo de Estudos e Pesquisas em Organizações (GEPORG) da UNIR/RO (2007), chegou-se ao entendimento de que os pressupostos da excelência gerencial reservam mais afinidade com as características da organização pública do que com a organização privada. Pois, enquanto a organização privada almeja resultado financeiro e sustentabilidade do negócio, a organização pública almeja resultado social – gerar valor para a sociedade e garantir o desenvolvimento sustentável, utilizando recursos com eficiência. Referindo-se ao uso eficiente de recursos, apresentam no próximo subitem, aspectos teóricos da gestão estratégica de recursos.

## 2.2 Gestão estratégica de recursos [custos]

Referindo-se à gestão estratégia de custos, Shank e Govindarajan (1997, p. 4 e 5) dizem que “ela vai muito além de um processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas”. Para estes autores a gestão estratégica de custos “existe para facilitar a administração geral da organização, que é um processo cíclico contínuo de: (a) formar estratégia; (b) comunicar esta estratégia por toda a organização; (c) desenvolver e por em prática táticas para implantar as estratégias, e (d) desenvolver e implantar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas”.

Considerando, portanto: (a) Gestão como ações empreendidas na criação, comunicação, implementação e controle da estratégia de uma organização; (b) a estratégia como um conjunto de hipóteses de causa e efeito para o alinhamento e empreendimento de ações orientadas para a consecução da estratégia e dos resultados objetivados; e (c) recursos como um conjunto de insumos a serem utilizados nas atividades de uma organização; pode-se caracterizar gestão estratégica de recursos como: ações empreendidas na criação, comunicação, implementação e controle das causas e efeitos objetivados de uma organização, programa, projeto ou atividade mediante a utilização de insumos.

Sobre a tecnologia para viabilizar a gestão estratégica de recursos [custos] na organização, a que mais facilita a análise e visibilidade de eficiência e propósito é a tecnologia, *Activity Based Management / Activity Based Costing* (ABM/ABC). Segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 260) a “associação de despesas organizacionais relacionadas às capacidades de suprimento de recursos às atividades executadas, e em seguida, às demandas por produtos/serviços ou clientes/usuárias específicos facilitará as decisões sobre o suprimento adequado de recursos”. Para estes autores, as “organizações de serviços normalmente orçam e administram seus recursos [custos] por centro de responsabilidade”. Eles enfatizam que: “sem um modelo ABC os gerentes de organizações de serviços não têm como associar decisões de orçamento que autorizam o suprimento de recursos para os centros de responsabilidade específicos às demandas de serviços e clientes para as atividades e serviços prestados por estes centros de responsabilidade”. Kaplan e Cooper destacam que os “gerentes precisam definir orçamentos em negociações anuais entre os chefes dos centros de responsabilidade e a equipe executiva sênior e que um modelo ABC, pode ser usado como base para o

processo de orçamento de uma organização”. Assim, as decisões que autorizam gastos nos centros de responsabilidade são associadas à produção dessas unidades requeridas pela potencial demanda.

Quanto às características gerais dos recursos públicos a serem gerenciados com o método ABC, são: (a) pessoal; (b) materiais de consumo; e (c) serviços de terceiros. Para Alonso (1998, p. 19) algumas das vantagens que a utilização do método ABC representa para gerenciamento dos recursos governamentais são: “(a) melhorar o desempenho das organizações públicas; (b) mostra as causas do mau desempenho; (c) parametriza a função alocativa de governo, gerando indicadores de eficiência e eficácia; (d) ênfase nos resultados e nos custos; (e) influencia o comportamento dos gestores governamentais; e (f) accountability: responsabiliza pessoalmente os gestores/dirigentes”; etc. Para associar a metodologia ABC à gestão estratégica de programas governamentais é conveniente associar também, alguns dos importantes princípios da auditoria operacional.

### 2.3 Objetivos de auditoria operacional

A avaliação de programas constitui-se em uma das classificações da auditoria operacional, pois “implicam exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizam sobre as melhores práticas ou análise de temas transversais” (GAO, 2005, p. 32 e 45).

Segundo o GAO (2005), este tipo de auditoria pode ter geralmente cinco objetivos: efetividade/resultado, economicidade/eficiência, controle interno, conformidade com as normas e análise prospectiva. A figura 2.1 apresentada a seguir oferece uma compreensão coletiva destes objetivos.



Ilustração 2.1 – Objetivos da auditoria operacional.

Fonte: elaborado a partir dos conceitos *in*: GAO (2005).

Assim como estes princípios, as demais teorias apresentadas integrarão o instrumento teórico (item 3.2) – Instrumento conceitual de caracterização das variáveis restritivas.

### 3 MATERIAL E MÉTODOS

O Programa Saúde da Família, objeto desta pesquisa, foi criado em 1994 com o objetivo de gradualmente substituir as antigas práticas baseadas na valorização de hospitais, mais voltadas para as doenças, mediante a introdução de novos princípios, focados na promoção da saúde e na participação da sociedade. Sua operacionalização se dá por meio da implantação de equipes multiprofissionais em unidades básicas de saúde. Estas equipes são responsáveis pelo acompanhamento de um número definido de famílias localizadas em uma área geográfica delimitada. (BRASIL, 2009). Por meio desse acompanhamento as equipes atuam com ações de promoção da saúde, prevenção, recuperação, reabilitação de doenças e agravos mais frequentes (hipertensão, diabetes, desnutrição, dentre outras), e na manutenção da saúde desta comunidade. Para a realização destes atendimentos cada equipe é composta por, no mínimo, um médico, um enfermeiro e um auxiliar de enfermagem, além de 4 (quatro) a 6 (seis) agentes comunitários de saúde.

#### 3.1 Material

O material da pesquisa consiste nos relatórios produzidos pela CGU, provenientes de auditorias realizadas para avaliar a execução dos programas governamentais federais pelos municípios brasileiros. Estes relatórios são restritivos, ou seja, somente identificam as falhas evidenciadas na execução do programa em cada município auditado, contudo, não são emitidas recomendações para saná-las, conforme será abordado no item 4.

#### 3.2 Instrumento Teórico

O instrumento teórico apresentado a seguir (Figura 3.1) tem como objetivo apresentar suporte conceitual à análise dos relatórios de fiscalizações emitidos pela CGU. Este instrumento é composto por seis categorias que foram criadas a partir de conceitos extraídos dos objetivos das auditorias operacionais referenciadas pelo GAO (2005) e de controle democrático, descrito por Bresser Pereira (1998).

<b>PRINCÍPIOS DA NAP (1)</b>	<b>CATEGORIAS DE ATRIBUTOS DA AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS CONFORME NAP (2)</b>	<b>SUBCATEGORIAS (3)</b>	
		<b>FOCO DA AVALIAÇÃO/AUDITAGEM (3a)</b>	<b>VARIÁVEIS RESTRITIVAS (VIÉS AO FOCO) (3b)</b>
<i>Feedback às necessidades dos cidadãos-usuários (OSBORNE e GAEBLER, 1998, p.181)</i> <i>Orientação para o</i>	<b>Resultados</b>  <i>Identifica aspectos relacionados ao alcance das metas e objetivos dos programas,</i>	Efetividade (Barzelay, 2002, p. 19)	Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios de que o programa não está produzindo os efeitos esperados, ou seja, não está contribuindo para a diminuição ou eliminação do problema social que o originou.

		Eficácia (GAO, 2005, p. 46-7)	Relaciona-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre: <ul style="list-style-type: none"> <li>• o não alcance ou alcance parcial das metas e objetivos dos programas;</li> <li>• fatores que inibam o cumprimento dos objetivos dos programas.</li> </ul>
<p><i>Orientação para o resultado.</i> (BRESSER PEREIRA 2006, p. 28)</p> <p><i>Impulso para a eficiência.</i> (FERLIE ET AL, 1999, p. 27)</p> <p><i>Aumento da produtividade.</i> (ABRUCIO, 2006, p. 182)</p> <p><i>Controle de resultado (a posteriori)</i> (BRESSER PEREIRA 2006, p. 243).</p>	<b>Eficiência</b>  <i>Identifica fatores relacionados à aquisição, proteção e utilização dos recursos de forma produtiva para o alcance dos objetivos do programa.</i> (GAO, 2005, p. 46)	<p>Uso adequado do recurso (GAO, 2005, p. 46-7)</p> <p>Objetivo-meio (INTOSAI, 2005, p. 103)</p> <p>Economicidade (GAO, 2005, p. 47)</p>	<p>Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a execução de ações do programa em duplicidade;</li> <li>• a falta de utilização de recursos financeiros do programa por período superior a seis meses.</li> <li>• o pagamento por serviços não prestado ou produtos não entregues.</li> <li>• a utilização em excesso de recursos para o alcance dos objetivos definidos.</li> <li>• a falta de aplicação dos recursos do programa no mercado financeiro.</li> </ul> <p>Relaciona-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre a utilização de recursos do programa (financeiros, humanos e materiais) em ações não previstas ou incoerentes com seus objetivos.</p> <p>Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre prática imprópria de aquisição de insumos para o programa: preço, quantidade ou qualidade inadequados.</p>

Figura 3.1 – Instrumento conceitual de caracterização das variáveis (continua).

PRINCÍPIOS DA NAP  (1)	CATEGORIAS DE ATRIBUTOS DA AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS CONFORME NAP (2)	SUBCATEGORIAS (3)	
		FOCO DA AVALIAÇÃO/AUDITAGEM (3a)	VARIÁVEIS RESTRITIVAS (VIÉS AO FOCO) (3b)

<p><i>Preocupação com a qualidade dos serviços e produtos. (OSBORNE e GAEBLER, 1998, p. 187)</i></p>	<p><b>Eficiência</b></p> <p><i>Identifica fatores relacionados a aquisição, proteção e utilização dos recursos de forma produtiva para o alcance dos objetivos do programa. (GAO, 2005, p. 46)</i></p>	<p>Qualidade (INTOSAI, 2005, p. 20)</p>	<p>Relaciona-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a utilização de materiais impróprios para a construção dos objetos dos programas.</li> <li>• condições inadequadas (higiene e espaço físico) de preparo dos produtos do programa.</li> <li>• o oferecimento dos serviços à sociedade em locais ou condições inadequados.</li> <li>• atraso na execução das atividades ou na entrega de produtos do programa.</li> <li>• imperícia, falta de preparo ou condições de trabalho da equipe do programa.</li> <li>• práticas inadequadas de guarda e armazenamento dos bens e produtos do programa.</li> </ul>
<p><i>Orientação para o resultado. (BRESSER PEREIRA 2006, p. 28)</i></p> <p><i>Accountability (ABRUCIO, 2006, p. 190; BRESSER PEREIRA, 1998, p. 142)</i></p> <p><i>Impulso para a eficiência. (FERLIE ET AL, 1999, p. 27)</i></p>	<p><b>Controle interno</b></p> <p><i>Identifica aspectos relacionados aos planos, métodos e procedimentos utilizados pela Administração para cumprir sua missão, objetivos e metas. (GAO, 2005, p. 48)</i></p>	<p>Fidedignidade dos documentos (GAO, 2005, p. 48)</p>	<p>Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre a existência de documentos gerados pelo programa que sejam:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• incompletos;</li> <li>• inconsistentes;</li> <li>• desatualizados.</li> </ul>
<p><i>Accountability. (ABRUCIO, 2006, p. 190; BRESSER PEREIRA, 1998, p. 142)</i></p>	<p><b>Conformidade com as normas</b></p> <p><i>Identifica aspectos relacionados à conformidade das ações do programa com as exigências estabelecidas por leis, regulamentos, contrato e convênios. (GAO, 2005, p. 49)</i></p>	<p>Controles administrativos (GAO, 2005, p. 48)</p> <p><i>Accountability de conformidade (Barzelay, 2002, p. 8)</i></p>	<p>Relaciona-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a inexistência ou inadequação dos mecanismos de controles das operações do programa;</li> <li>• a ausência de mecanismos de proteção dos recursos do programa contra aquisições, utilizações ou distribuições não autorizadas.</li> </ul> <p>Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios quanto ao descumprimento de normas que regulamentam as ações do programa.</p>

Figura 3.1 – Instrumento conceitual de caracterização das variáveis (continuação).

PRINCÍPIOS DA NAP (1)	CATEGORIAS DE ATRIBUTOS DA AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS CONFORME NAP (2)	SUBCATEGORIAS (3)	
		FOCO DA AVALIAÇÃO/AUDITAGEM (3a)	VARIÁVEIS RESTRITIVAS (VIÉS AO FOCO) (3b)
<p><i>Accountability.</i> (ABRUCIO, 2006, p. 190; KETTL, 2006, 2006, p. 116)</p> <p><i>Feedback às necessidades dos cidadãos-usuários.</i> (OSBORNE e GAEBLER, 1998, p. 181)</p> <p><i>Fortalecimento do controle social.</i> (BRESSER PEREIRA 2006, p. 243)</p> <p><i>Participação do cidadão nas decisões públicas.</i> (OSBORNE e GAEBLER, 1998, p. 181)</p> <p><i>Transparência.</i> (ABRUCIO, 2006, p. 190)</p>	<p><b>Controle democrático</b></p> <p><i>Identifica aspectos relacionados à transparência na gestão dos programas e ao funcionamento dos mecanismos de controle social.</i> (BRESSER PEREIRA, p. 140)</p>	<p>Transparência (BRESSER PEREIRA, p. 146)</p> <p>Controle social (BRESSER PEREIRA, p. 146)</p>	<p>Relaciona-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre a falta de transparência nos atos do programa.</p> <p>Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios sobre as fragilidades existentes na atuação dos conselhos municipais de políticas públicas, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a ausência de conselhos municipais de políticas públicas, quando exigidos pelos normativos do programa;</li> <li>• falta de representatividade da sociedade nos conselhos;</li> <li>• falta de atuação efetiva dos conselhos;</li> <li>• existência de restrições à independência e atuação dos conselhos.</li> </ul>
<p><i>Orientação para o resultado.</i> (BRESSER PEREIRA 2006, p. 28)</p> <p><i>Controle de resultado (a posteriori)</i> (BRESSER PEREIRA 2006, p. 243)</p>	<p><b>Análises prospectivas</b></p> <p><i>Identifica a existência de recomendações gerenciais que objetivem aperfeiçoar a gestão e a melhoria nos seus resultados.</i> (GAO, 2005, p. 49)</p>	<p>Recomendações gerenciais (GAO, 2005, p. 218)</p>	<p>Refere-se a fatos evidenciados nos relatórios quanto a emissão de recomendações:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• antieconômicas, àquelas cujos custos superem os resultados esperados;</li> <li>• ineficazes, a quais não focalizam a superação das fragilidades identificadas;</li> <li>• inapropriadas, que não sejam adequadas a realidade do programa.</li> </ul>

Figura 3.1 – Instrumento conceitual de caracterização das variáveis (conclusão).

Este instrumento conceitual de caracterização das variáveis (Figura 3.1) constitui-se em alicerce para aplicação do instrumento apresentado a seguir.

### 3.3 Instrumento de tratamento dos dados

Para identificar e interpretar os dados coletados dos relatórios, foi utilizada a técnica de análise de conteúdos, já que para Bardin (2004, p. 27) esta técnica é a mais indicada para a análise de comunicações, sejam elas escritas ou orais. Os dados coletados receberam tratamento quali-quantitativo, sendo a análise operacionalizada mediante a classificação destes dados em seis categorias previamente definidas, seguida da utilização da estatística descritiva, em especial da frequência, para a análise e apresentação dos resultados.

### 3.4 Universo e amostra

Estabeleceu-se dois critérios para a definição do universo da pesquisa, o primeiro é temporal, sendo estabelecido os relatórios referentes às auditorias realizadas nos anos de 2005 a 2007; enquanto o segundo é a sua disponibilidade no sítio eletrônico da CGU. Atendendo a esses requisitos, identificou-se 600 (seiscentos) relatórios. Para a definição da amostra, adotou-se o nível de confiança de 90% (noventa por cento) e uma margem de erro de 5% (cinco por cento), que após os arredondamentos efetuados na estratificação da amostragem conduziu a definição do quantitativo de 197 (cento e noventa e sete) relatórios como amostra desta pesquisa. A fim de possibilitar a análise temporal do comportamento de cada categoria nas cinco regiões geográficas, dividiu-se a amostra calculada de forma proporcional a quantidade de municípios, sorteados em cada região/estado, conforme figura abaixo.

REGIÃO	2005		2006		2007		TOTAL	
	Universo	Amostra	Universo	Amostra	Universo	Amostra	Universo	Amostra
<b>NORTE</b>	35	12	21	7	14	5	<b>70</b>	<b>24</b>
<b>NORDESTE</b>	95	30	57	19	52	17	<b>204</b>	<b>66</b>
<b>SUDESTE</b>	80	26	48	16	28	9	<b>156</b>	<b>51</b>
<b>SUL</b>	60	19	36	12	18	6	<b>114</b>	<b>37</b>
<b>CENTRO OESTE</b>	30	10	18	6	8	3	<b>56</b>	<b>19</b>
<b>TOTAL</b>	<b>300</b>	<b>97</b>	<b>180</b>	<b>60</b>	<b>120</b>	<b>40</b>	<b>600</b>	<b>197</b>

Ilustração 3.2 – Universo e amostras da pesquisa

Dessa forma, procurou-se garantir que o número de relatórios analisados fosse representativo da quantidade de relatórios produzido para cada estado/região. Com base neste quantitativo, foi efetuada, de forma aleatória, a escolha dos municípios cujos relatórios compõem o *corpus* desta pesquisa. Nesta operação foi utilizada a Ferramenta Amostragem do Suplemento Análise de Dados do Programa Excel.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A pesquisa evidenciou a existência de variáveis restritivas à qualidade da gestão do Programa de Saúde da Família em 91% (noventa e um por cento) dos municípios

auditados pela Controladoria Geral da UNIÃO, sendo que, o tipo de falha mais frequente refere-se à ineficiência na gestão dos recursos do programa, conforme Ilustração 4.1, apresentado na página seguinte.

Os resultados expostos na Ilustração 4.1 se referem a frequência de falhas classificada em cada categoria, considerando o total de variáveis restritivas evidenciadas nos relatórios analisados. Da análise destes resultados evidencia-se que restrição à eficiência correspondeu a 45% das falhas evidenciadas em 2005 passando a representar 55% das variáveis restritivas relativos aos dois anos posteriores. Os erros mais comuns desta natureza identificados nos relatórios referiram-se à: (a) ausência de infra-estrutura adequada para o atendimento dos pacientes; (b) existência de filas no atendimento dos usuários; e (c) problemas quanto à composição, qualificação e disponibilidade das equipes profissionais do PSF.

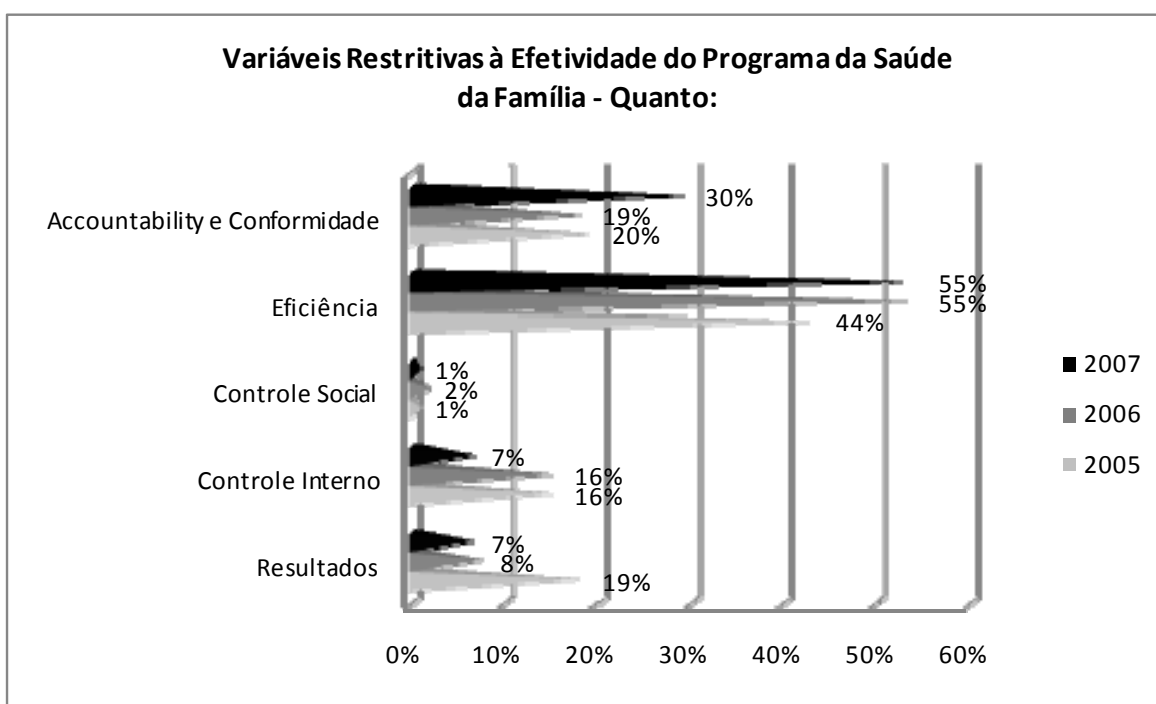


Ilustração 4.1 – Variáveis restritivas à efetividade do Programa de Saúde da Família

Quanto às restrições ao accountability de conformidade, evidenciou-se que as falhas mais frequentes referiram-se à contratação e pagamento dos profissionais de saúde em desacordo com a legislação aplicável à administração pública brasileira. Enquanto, em relação às restrições à categoria controle interno, as falhas mais constantes identificadas nas auditorias são relacionados à ausência de controle de assiduidade dos profissionais de saúde e a falta de fidedignidade das informações produzidas pelo Sistema de Informação de Atenção Básica – SIAB, que é sistema operacional responsável pelo acompanhamento do trabalho desenvolvido pelas equipes de saúde.

Já em relação à restrição aos resultados, evidenciou-se ser mais frequente a ausência de visitas domiciliares por parte da equipe de saúde, assim como, a falta de cumprimento da meta de famílias atendidas por estas equipes. Por último, as restrições aos controles democráticos identificados nas auditorias referiram-se a



fragilidades quanto à atuação do Conselho Municipal de Saúde na avaliação da execução do programa. Embora examinado nos relatórios pesquisados, não foram evidenciadas restrições à categoria análise prospectiva, este resultado deve-se ao fato dos relatórios de auditoria analisados não indicarem recomendações visando o aperfeiçoamento dos programas avaliados.

## 5 ARQUITETURA À GESTÃO ESTRATÉGICA DE RECURSOS [CUSTOS]: ORIENTAÇÃO AO PROGRAMA DE SAÚDE DA FAMÍLIA

Referindo-se ao sistema de saúde americano, Porter e Teisberg (2007, p. 31) afirmam que ele está num curso perigoso com uma combinação tóxica de altos custos, qualidade inconsistente, erros freqüentes e acessos limitados à assistência. No Brasil, a combinação tóxica vai além destes elementos, pois há uma grande soma de recursos públicos colocado neste sistema, parte não chega às atividades do sistema, e da parcela que chega, parte é perdida com imperícias e desperdícios, como verificado na pesquisa apresentada no tópico 4, deste trabalho. Para contribuir na redução de tal combinação tóxica, principalmente naquilo que diz respeito às imperícias e desperdícios de recursos, o modelo apresentado a seguir, orienta para a melhoria contínua de desempenho do Programa Federal de Saúde Familiar.

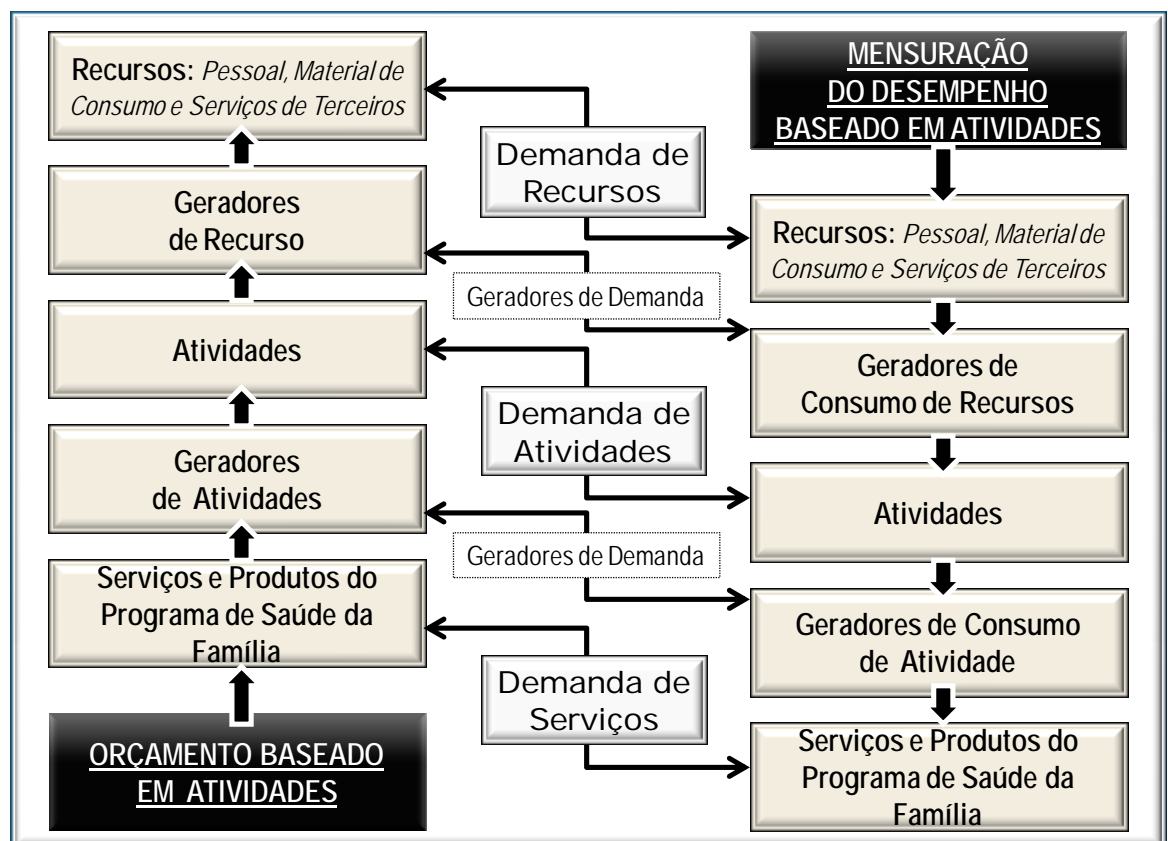


Ilustração 5.1– Fluxograma à orientação da gestão estratégia de recursos e desempenho do PSF  
Fonte: Modelo adaptado a partir dos conceitos de Kaplan e Cooper (1998, p.327/8)

No programa público, o orçamento dos recursos a ser utilizado no cumprimento das suas demandas é obrigatório, porém, se este orçamento for elaborado com bases em

atividades, favorecerá a mensuração do desempenho (consumo de recursos, custos etc.) também baseado em atividades. Dentre as principais demandas estão: serviços, atividades e recursos.

Quanto à demanda de serviços, observa-se que para orçar e mensurar o desempenho de serviços/produtos demandados pelo programa de saúde da família há necessidade de primeiramente, identificar quantitativo e qualitativamente os serviços a serem oferecidos e a quem oferecer. Este é o passo inicial, ou seja, primeiro identifique a demanda social por serviços.

Quanto à demanda de atividades, uma vez sabendo-se quais e quantos serviços se devem prestar, pode-se orçar quantitativa e qualitativamente o número de atividades compatíveis. No caso do Programa de Saúde da Família, as quatro principais atividades são: cadastro de beneficiários do programa, acompanhamento de famílias cadastradas, realização de atendimentos domiciliares e realização de atendimentos laboratoriais.

A demanda de recursos implica os principais recursos a serem orçados, são compostos por pessoal (mão de obra), materiais de consumo/manutenção e serviços prestados por terceiros.

Quanto à mensuração do desempenho baseado em atividade, sobre o item consumo de recursos, a metodologia apresentada na Ilustração 5.1 oferece, por meio dos geradores de consumo de recursos, a identificação e separação imediata das variáveis restritivas, referente aos atos antiéticos de superfaturamento, desvios de unidades etc. E, quanto à mensuração do desempenho das atividades, a metodologia também oferece, por meios dos geradores de consumo de atividades, a identificação e separação das imperícias e desperdícios havidos nas atividades. Com isso, a metodologia (Ilustração 5.1) possibilita demonstrar por meio do orçamento e da mensuração do desempenho, os serviços prestados sem as indesejáveis variáveis restritivas à efetividade do Programa de Saúde da Família, ou de maneira contínua, contribuindo para a diminuição do que Porter e Teisberg chamam de “combinação tóxica de altos custos, qualidade inconsistente, erros frequentes e acessos limitados à assistência”.

## 6 CONCLUSÃO

Embora se tenha verificado nesta pesquisa que o Brasil dispõe de metodologia de gestão contemporânea com correspondência tecnológica, estratégica e de aprendizagem com as boas metodologias internacionais, ainda não se consegue evitar a ocorrência de variáveis restritivas à efetividade de programas públicos com a dimensão social, por exemplo, do Programa de Saúde da Família.

Os resultados evidenciados mostraram que as extensões da combinação de qualidade inconsistente e de erros freqüentes – excesso de variáveis restritivas à efetividade de programas público-sociais continua ocorrendo, mesmo já contando com tecnologias de gestão ágeis e conceitualmente contemporâneas.

Verificou-se, ainda, com a lógica conceitual da metodologia ABC, que foi possível desenvolver uma metodologia orientada para a gestão estratégica de recursos (desempenho) de programas públicos. Na metodologia proposta, ao contemplar o orçamento e mensuração do desempenho, foi possível dar resposta ao desafio da pesquisa que, consistia em associar a arquitetura teórica da gestão estratégica de recursos do Programa Saúde da Família com os vetores de eliminação da ocorrência de variáveis restritivas ao sucesso deste programa.

Como também foi possível alcançar o propósito deste artigo, cujo aspecto geral foi associar a arquitetura teórica da gestão estratégica de recursos (ou de desempenho) do Programa Saúde da Família com os vetores de eliminação da ocorrência de variáveis restritivas ao sucesso do programa.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Texto para discussão: custo no serviço público. Brasília, ENAP, 1998.

ABRUCIO, Fernando Luiz. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. *In*: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial – 7ª ed. – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado* (in PEREIRA, Luiz Carlos Bresser (Org.) e SPINK, Peter (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006).

\_\_\_\_\_, Luiz Carlos. *Gestão do setor público: estratégia e estruturação CTQG, Câmara Técnica de Qualidade do Gasto. Sistemas de informação de custos no Governo Federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologia e Sistema de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal*. Brasília, SOF, 2008.

FERLIE, Ewan et al. *A nova administração pública em ação*. Brasília: UNB/ENAP, 1999

GESPÚBLICA, Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização. Instrumento de avaliação. Brasília: Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento – Brasil, 2008-2009

KAPLAN, ROBERT S. e COOPER, ROBIN. *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo, Futura, 1998.

MINTZBERG, Henry. Administrando governos, governando administrações. *Revista do Serviço Público*, Brasília: Ano 49, n.4 (Out-Dez), p. 148-162, 1998.

OSBORNE, David e GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. 4. ed. Brasília: MH Comunicação, 1994.

PORTER, Michael E. & TEISBERG, Elizabeth Olmsted. *repensando a saúde: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir os custos*. Porto Alegre: Bookman, 2007.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*, ed.6ª. Rio de Janeiro, 1997.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – GAO. Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003. Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**SISTEMAS DE CUSTEIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
MUNICIPAL: UMA APLICAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NA  
SECRETARIA MUNICIPAL DA AGRICULTURA E MEIO AMBIENTE  
DE SÃO JOÃO DO OESTE – SC**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Ari Söthe**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestrando em Ciências Contábeis

**Marcelo Silva**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
**Mestrando em Ciências Contábeis**

**Selma Reichert Hahn**

Faculdades de Itapiranga - FAI  
Graduanda do curso de Ciências Contábeis  
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Jorge Eduardo Scarpin**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**SISTEMAS DE CUSTEIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA  
APLICAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NA SECRETARIA MUNICIPAL DA  
AGRICULTURA E MEIO AMBIENTE DE SÃO JOÃO DO OESTE – SC**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

A legislação da administração pública estabelece um conjunto de procedimentos que o gestor público municipal deverá adotar para garantir a eficiência na gestão dos recursos públicos. A realização de processos licitatórios nas aquisições, a prestação de contas da gestão fiscal e orçamentária, permitem a redução de custos a nível municipal. No aspecto contábil, ferramentas inovadoras como a elaboração do balanço social, publicação de relatórios simplificados e utilização do orçamento participativo, permitem aumentar os níveis de transparência. No entanto uma ferramenta inovadora que poderá aperfeiçoar a utilização dos recursos e ampliar a visão dos resultados da gestão em todos os setores da administração municipal é a gestão de custos. O estudo tem como objetivo avaliar os custos de uma secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de um município de pequeno porte por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos. Foi objeto de análise a Secretaria Municipal de Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC, setor que integra a estrutura da prefeitura municipal deste município. Efetuou-se uma pesquisa descritiva, por meio do estudo de caso e com abordagem quantitativa, utilizando-se os documentos contábeis e relatórios de controle desta secretaria, com a aplicação da metodologia do custeio por absorção. Os resultados da pesquisa demonstram a viabilidade da implantação de um sistema de gestão com a utilização da metodologia do custeio por absorção. Os resultados encontrados servem de apoio aos gestores desta secretaria e ampliam a qualidade na aplicação dos recursos públicos e sua prestação de contas para a sociedade.

## 1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado os gestores públicos a buscar ferramentas para tentar mensurar os custos de maneira adequada. A fragilidade das informações apresentadas pelas demonstrações contábeis, não permitem avaliar de forma concreta os resultados dos projetos e atividades e a conseqüente eficiência na gestão dos recursos. Para suprir esta necessidade a contabilidade por meio da aplicação das metodologias de custos poderá auxiliar os gestores a suprir esta ausência de informação, demonstrando os custos e benefícios de cada projeto e atividade desenvolvidos.

A falta da unanimidade na aplicação de uma metodologia específica na gestão dos custos do setor público, proporcionou à abertura na pesquisa contábil voltada a discussão de diferentes métodos de custos que se adaptem a cada órgão ou setor específico das entidades públicas.

Desta forma, um conjunto de trabalhos foi anteriormente desenvolvido sobre custos na área pública, objetivando a orientação aos gestores e profissionais da área contábil na implantação de um sistema de custos.

Slomski (2001) em sua pesquisa criou um modelo conceitual para a mensuração e demonstração do resultado econômico gerado pela prestação de serviços públicos, de modo a contribuir com as pesquisas em desenvolvimento neste campo.

Cruz e Platt Neto (2007) apresentaram de forma simplificada, direta e mais prática possível, a metodologia do custeamento ABC adaptado à realidade de entidades estatais, mais particularmente de pequenos municípios. De maneira semelhante, Ribeiro e Camacho (2006), aplicando o Custeio ABC para um Centro Municipal de Educação Infantil.

Um dos trabalhos mais recentes que incorpora a metodologia do custeio por absorção a órgãos públicos municipais foi desenvolvido por Raupp (2008), que obteve como objetivo analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção.

Nesse sentido, o trabalho pretende responder a seguinte questão: Como são avaliados os custos de uma secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de um município de pequeno porte por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos? O estudo tem como objetivo avaliar os custos de uma secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de um município de pequeno porte por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos.

Para atingir o objetivo proposto, foi desenvolvido um estudo de caso na secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de São João do Oeste – SC, representando uma das cinco secretarias que compõem a estrutura orçamentária do poder executivo deste município. Os dados utilizados referem-se ao exercício de 2007 e foram coletados junto à secretaria objeto de estudo e do departamento de contabilidade.

O estudo se justifica pela necessidade de exploração do tema e aplicação empírica nas entidades públicas, objetivando a identificação de metodologias de custos aplicáveis a todos os setores. Assim o estudo individualizado da secretaria municipal da agricultura e meio ambiente ampliará os subsídios para justificar a importância da aplicação de determinada metodologia e a necessidade da gestão de custos a nível municipal.

Realizamos um estudo de caso na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC, setor que atende os produtores rurais de um município de pequeno porte, a sua administração orçamentária integra o orçamento geral da prefeitura municipal deste município. Os dados coletados foram obtidos por meio do departamento de contabilidade e da secretaria objeto de estudo, e eram referentes ao

exercício de 2007. Analisou-se as atividades desenvolvidas neste órgão público no período de um ano.

O estudo está organizado em cinco seções, iniciando com essa introdução. Posteriormente apresenta a fundamentação teórica que sustenta o estudo. A seguir apresenta os aspectos metodológicos utilizados no desenvolvimento do estudo. Após são descritos, analisados e interpretados os dados coletados. Encerrando, apresenta as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas inerentes ao tema abordado.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A distância entre a aplicação da contabilidade de custos nas empresas privadas e entidades públicas é justificada pelo pequeno número de profissionais preparados para suprir este mercado. A formação pelos cursos de graduação proporciona um incipiente conhecimento sobre contabilidade, patrimônio, orçamento, custos e demonstrações contábeis das entidades públicas. Esta realidade limita a pesquisa contábil sobre o tema, criando uma estrutura fragilizada que pouco incentiva a aplicação prática e urgente da gestão de custos nas entidades públicas.

Para ampliar o conhecimento sobre o tema de forma sustentada, neste capítulo serão resgatadas da teoria, as principais metodologias de custos e que suas qualidades e deficiências para a aplicação em entidades públicas.

### 2.1 A GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A obrigatoriedade da utilização de sistemas de custos nas entidades públicas foi instituída inicialmente pela Lei nº 4.320/1964 em seu artigo 99, logo a seguir for reforçada pelo art. 79 do Decreto Lei nº 200/1967 e recentemente pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), estabelece a obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos para os órgãos públicos, como destaca: “§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Para Slomski (2003), o serviço público é um conjunto de atividades colocadas à disposição da população, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem estar social da coletividade. Por esta razão justifica-se a existência do estado como uma entidade prestadora de serviços e útil aos indivíduos que a compõem. Desta forma, a prestação de serviços do estado deve ser planejada dentro da economicidade e eficiência na aplicação dos recursos.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005) destacam que os produtos que consomem custos nas entidades públicas não conseguem ser avaliados da mesma forma como nas empresas do setor privado, onde a diminuição da qualidade do produto representa em rejeição e perda de produtos. Destacam que o setor público é compreendido como prestador de serviços de natureza complexa, basicamente formados por processos de trabalho não percebidos por seus consumidores.

Para Cruz e Platt Neto (2007), na contabilidade pública o termo relacionado a custos que mais se assemelha com o setor privado é a despesa orçamentária, no qual estão incluídos: pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas.

Silva (2007, p. 4) classifica a contabilidade de custos no setor público como pilar de apoio ao processo decisório, auxiliando os gestores em:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobre-atividades;
- e) fundamentar o



valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo; f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas; g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades; h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público; i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Carvalho, Costa e Macedo (2007) destacam a implantação de um sistema de contabilidade de custos que terá por objetivos: a) justificar os preços cobrados pelo órgão público; b) mensurar a eficiência e economia nas atividades; c) apoiar as decisões em manter as atividade ou terceirizar; d) fornecer informações para financiadores; e) comparação de custos entre entidades diferentes; f) comparação de custos entre diferentes exercícios; g) comparar custos previstos e custos realizados.

Segundo Slomski (2003) a administração pública, como outra empresa privada deve conhecer o custo daquilo que produz. Dessa forma, devem ser utilizados métodos de custeio capazes de viabilizar sua aplicação, com a finalidade de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços.

### **2.2.1 Classificação Dos Custos**

Para Slomski (2003), inúmeros são os gastos que se transformam em custos. A ordem de alocação dos custos, sempre que possível deve ser de forma direta. Não havendo essa possibilidade, deverão ser rastreados por meio de direcionadores de custos, segundo critérios definidos pela administração.

Slomski (2003) descreve que é importante para a contabilidade de custos a classificação dos custos, que podem ser diretos ou indiretos. Os custos diretos e indiretos estão vinculados à facilidade ou dificuldade de alocação dos insumos consumidos. Quando são facilmente mensuráveis e apropriados diretamente aos produtos, são denominados de custos diretos. Como a exemplo dos vencimentos e encargos de médico efetivo. O mesmo autor classifica os custos indiretos como os insumos que apresentam dificuldade de mensuração e alocação aos processos bens e serviços. Alocados a cada produto por meio de estimativa e aproximação, consumos de valores necessários ao processo produtivo. Exemplifica, o aluguel do prédio pela dificuldade de mensurar fisicamente a quantidade de espaço que as unidades em elaboração, os estoques e demais elementos envolvidos na produção ocupam e principalmente o reflexo de cada um deles sobre o preço estabelecido no contrato do aluguel.

Para Martins (2003), os custos indiretos devem ser rateados segundo critérios julgados mais adequados para direcioná-los aos produtos em função de fatores relevantes, pois critérios bons para uma empresa podem não representar o mesmo para outra, pelas diferentes características do processo de produção.

Os custos podem ainda ser classificados em fixos ou variáveis. Segundo Iudícibus (1998), os custos variáveis são aqueles que oscilam na mesma variação conforme o volume de produção. Podemos destacar no setor público como exemplo os materiais de utilização médica, pois variam conforme o número de pacientes atendidos.

Os custos fixos são aqueles que não oscilam em função da quantidade produzida. Em uma entidade pública podemos exemplificar o aluguel de um posto de saúde, pois não varia de acordo com o número de pacientes atendidos (IUDÍCIBUS, 1998).

### **2.2.2 Sistemas De Custeio**

A implantação de um sistema de custos deve ser feita de maneira gradativa, levando em conta que a qualidade das informações geradas vai depender da qualidade do pessoal envolvido na alimentação e seu processamento (MARTINS, 2003). Complementa o autor, que a implantação de um sistema de custos deve ser feita de

maneira progressiva e a melhoria da qualidade das informações será acompanhada gradualmente, levando em consideração a qualidade do pessoal envolvido no processamento e a necessidade da informação do usuário final. O sistema deverá contemplar e adequar-se às necessidades específicas de cada empresa.

O sistema de custo, baseado na apuração de custos reais, ou seja, custos já incorridos são importantes para no decorrer de um período, determinar o perfil da estrutura dos custos da empresa e fornecer dados relevantes na previsão de tendências futuras (IUDÍCIBUS, 1998).

Segundo Slomski (2003), na contabilidade das entidades públicas, por ser considerada orçamentária, todo consumo de recursos é registrado como despesas, classificadas em despesas correntes ou despesas de capital. No entanto, quando as entidades quiserem efetuar o cálculo do custo, faz-se necessária a identificação do consumo de ativos para que se proceda à mensuração dos produtos ou serviços por ela produzidos. Uma vez consumidos e identificados os ativos, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

Para Slomski (2003) os sistemas que podem ser utilizados com maior sucesso na gestão governamental são: a) custeio por absorção; b) custeio direto ou variável; c) custeio padrão; e) custeio baseado em atividades.

Dentro da estrutura da organização, com a definição de processos, produtos ou serviços e direcionadores de custos, será possível estabelecer a melhor metodologia a ser aplicada a entidade.

### **2.2.3 Custeio por absorção**

Para Martins (2003), a definição do sistema do custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos ou serviços produzidos.

Garrison e Noreen (2001) destacam que o custeio por absorção atribui a cada unidade do produto além dos custos variáveis uma parte do custo indireto de fabricação fixo a cada unidade do produto.

O método de custeio por absorção, segundo Slomski (2003) é o que absorve todos os custos na produção de produtos ou serviços, sejam eles diretos ou indiretos, dentro de um determinado período de tempo. Os custos indiretos serão alocados aos produtos ou serviços por rateio previamente definido.

Os custos diretos correspondem a todos os custos de produção que conseguem ser identificados aos produtos ou serviços, sem precisar passar por qualquer método de atribuição de custos (SLOMSKI, 2003). Complementa o mesmo autor que os custos indiretos correspondem a aqueles que fazem parte do processo de produção, no entanto, não são identificáveis diretamente, necessitando de algum método para a atribuição destes custos aos produtos ou serviços.

No setor público, os custos alocados pelo sistema por absorção devem ser adaptados a realidade pública pelo fato da maioria se tratar de prestação de serviços. O sistema de custeio se depara com algumas dificuldades quando se trata da separação dos custos comuns, que são aqueles que pertencem a mais de um serviço. Dessa forma, faz-se necessário a criação de um método para os custos indiretos, procurando que o mesmo cause a menor distorção possível no custo total (SLOMSKI, 2003).

Para uma distribuição mais racional dos custos indiretos, a departamentalização passa a fazer parte no sistema de custos por absorção. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre dois grupos, produção e os de serviços ou auxiliares. No departamento de produção os custos são apropriados diretamente ao produto e nos departamentos de serviços ou auxiliares esta apropriação direta aos produtos não é possível. Os departamentos de serviços ou auxiliares prestam serviços a outros e desta maneira os seus custos são transferidos para aqueles departamentos que são

beneficiados. Posteriormente, o rateio dos custos dos departamentos produtivos são distribuídos aos custos dos produtos (MARTINS, 2000).

Maier (2001) destaca como uma desvantagem do custeio por absorção é o tratamento dos custos fixos como se fossem unitários, possibilitando a avaliação incorreta de desempenho na tomada de decisões. No entanto, cita como uma das vantagens a sua aplicação com custos reduzidos, por não exigir a separação dos custos dos produtos em fixos e variáveis.

#### **2.2.4 Custeio Direto ou Variável**

Conforme Martins (2003) no sistema de custeio direto, as despesas e os custos são classificados como fixos ou variáveis, alocando aos produtos os custos variáveis e os fixos separados e considerados como despesas do período.

O método de custeio direto ou variável, para Slomski (2003) é o método que trata do consumo de ativos na elaboração de produtos e serviços em duas fases. Na primeira fase, são observados os custos variáveis ou diretos, que devem identificar os fatores que variam em função da produção e são diretamente identificáveis aos produtos ou serviços produzidos. Na segunda fase os custos fixos ou indiretos que independem de produção ou serviços são classificados como custos do período.

Corroborando (Maier, 2001, p. 360) define o custeio variável como “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”. Assim, por meio deste método os custos variáveis formam os custos dos produtos, pois os custos fixos em sua totalidade são considerados como despesas.

O custeio variável “atribui apenas os custos variáveis de manufatura em um nível de unidade ao produto; esses custos incluem os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os CIF variáveis” (HANSEN e MOWEN, 2001, P. 668). Portanto, o custo dos estoques será representado somente pelos custos variáveis do produto, diminuindo consideravelmente o valor destes ativos, quando comparados com a aplicação das demais metodologias de custeio.

O custeio variável é “o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram” (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000, p. 211).

Martins (2003) destaca que do ponto de vista decisório, o custeio variável oferece informações fundamentais de forma muito mais rápida para a empresa. Apresenta maiores características informativas para a administração, por meio da medição do seu resultado, por abandonar os custos fixos e tratá-los como despesas.

#### **2.2.5 Custeio padrão**

Segundo o autor Slomski (2003), no método de custeio padrão calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se o custo para as demais e depois de produzido ou realizado o serviço, apura-se o real incorrido para dessa forma apurar eventuais diferenças de preço, volume e tempo, etc.

Comenta ainda o autor que o objetivo básico do cálculo do custo padrão é o de conhecer o custo daquilo que se pretende produzir para depois confrontar com o custo real. Na administração pública, ele pode ser melhor utilizado na elaboração dos orçamentos anuais para a definição do montante dos recursos de que cada atividade ou projeto necessitará para sua realização, depois de executado, permite a comparação com os resultados alcançados (SLOMSKI, 2003).

### 2.2.6 Custeio baseado em atividades (ABC)

Garrison e Noreen (2001, p. 223) classificam o custeio ABC como: “um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos “fixos. Da mesma forma, Martins (2003, p. 87) complementa que o custeio baseado em atividades “não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Para Maher (2001) o custeio ABC consiste em atribuir custos aos produtos com base em todas as atividades necessárias para fabricação dos mesmos como, por exemplo, testes de qualidade, reparo de máquinas, engenharia de produtos e distribuição aos clientes.

É também considerado por Martins (2003), o sistema que trabalha a idéia da diminuição das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Segundo Slomski (2003), o método ABC preconiza que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para sua produção que consomem os recursos disponibilizados à entidade pública.

Silva (2007) destaca como requisitos para a construção de um sistema de custos o completo entendimento: a) da estrutura organizacional da instituição; b) o procedimento ou processos de manufatura; c) o tipo de informação de custo desejada e exigida pela administração.

Slomski (2003) enfatiza que o sistema de custeio baseado em atividades para a administração pública é a metodologia mais adequada, pois permite trabalhar com diversidade de produtos e a que mais se adapta à tomada de decisões.

No setor público, a dificuldade em identificar a metodologia de custos mais adequada sempre esteve presente. O estudo de Villela apud Silva (2007) destaca as metodologias de custeio que podem ter aplicação no setor público, conforme demonstrado no Quadro 1.

Método de Custeio	Conceito básico (Resumo)	Aplicável ao serviço público	Por que
Contabilidade de ganhos (Teoria das Restrições)	Teoria composta de um processo de aprimoramento contínuo a ser aplicado nos processos de produção por meio de um raciocínio que identifique e busque sempre melhorar a restrição do sistema.	Não	Despreza os custos fixos; Atem-se apenas à matéria-prima Tem como foco os ganhos que na administração pública, em certas circunstâncias, são intangíveis.
Custeio Direto ou Variável	É o que somente aloca os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período.	Não	Não leva em consideração os custos fixos como custos da atividade produtiva e sim do período considerado. Tem como foco o cálculo da margem de contribuição.
Custeio por absorção	Apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços produzidos.	Sim	Tem aplicação gerencial e, exceto com relação a itens não monetários como depreciação, amortização e exaustão, pode ser compatibilizado com o orçamento anual, embora exista dificuldade no rateio dos custos indiretos.
Custeio baseado em atividades	É o método que primeiro rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo.	Sim	Não segrega custos e despesas, mas separa atividades que agregam valor das que não adicionam valor aos produtos ou serviços.

Custeio pleno (RKW)	Trata do custeio pleno com a apropriação de todos os custos de produção e de todas as outras despesas.	Sim	Na administração pública não existe, em princípio, a segregação de ambiente de produção e de distribuição e vendas. Sendo atividade sem fins lucrativos, não tem muito sentido segregar custos de despesas.
---------------------	--	-----	--

**Quadro 1 – Aplicabilidade dos métodos de custeio.**

Fonte: Villela *apud* Silva (2007, p. 9)

O Quadro 1 destaca os métodos de custeio por absorção, baseado em atividades e custeio pleno, como aplicáveis nas entidades públicas. O custeio por absorção é viável pela sua compatibilidade com o orçamento, no entanto, apresenta como limitação as dificuldades na definição dos critérios de rateios para a distribuição dos custos indiretos. O custeio baseado em atividades também é indicado pelo fato de primeiramente rastrear os custos por atividade e depois ratear aos produtos. O custeio pleno por apropriar todos os custos e despesas ao produto poderá ser aplicado, pois inexistente a separação de setor produtivo dos demais setores nas entidades públicas.

**3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O presente estudo é classificado quanto aos objetivos como um descritivo. Para Raupp e Beuren (2004, p. 81) “a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa.”

Quanto aos procedimentos da pesquisa é caracterizado como um estudo de caso, sendo utilizados dados primários. Gil (1999, p. 73) descreve que, “o estudo de caso é caracterizado pelo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados”. Os dados primários foram coletados junto à contabilidade e secretaria municipal da agricultura e meio ambiente referente ao exercício de 2007, realizando um estudo aprofundado dos dados para a definição da metodologia de custos adequada para esta secretaria.

O estudo é classificado quanto à abordagem como quantitativo, pois a entidade analisada não possuía nenhuma estrutura de apuração e gestão de custos. O estudo se propõe a apresentar uma estrutura de gestão de custos com análise dos resultados por meio da aplicação da metodologia do custeio por absorção.

A definição da secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de São João do Oeste - SC, como objeto de estudo ocorreu em função da acessibilidade e conveniência na obtenção dos dados. Outro aspecto importante para a definição da secretaria como objeto de estudo, foi à representatividade do setor agropecuário no movimento econômico do município, conforme demonstrado na Tabela 1.

**Tabela 1 – Movimento Econômico de São João do Oeste, SC - 2007**

Atividade	Valor (R\$)	%
Agricultura e Pecuária	93.035.428,00	83,13
Indústria, Comércio e Serviços	18.874.333,00	16,87
<b>TOTAL</b>	<b>111.909.762,00</b>	<b>100</b>

Fonte: Unidade Conveniada da Fazenda Estadual de São João do Oeste.

O município de São João do Oeste - SC foi criado pela Lei Estadual número 8.475, de 12 de dezembro de 1991 e instalado no dia 1º de janeiro de 1993, está localizado no Extremo Oeste do Estado de Santa Catarina. Considerado um município de pequeno porte em função da sua população que é de 6.020 habitantes, seu Produto Interno Bruto é de R\$ 67.314.000 (IBGE, 2007).

A fase inicial da pesquisa foi constituída do estudo das diferentes metodologias de custeio e a escolha do custeio por absorção pela sua viabilidade e simplicidade na implantação.

Foram excluídos do valor total das despesas desta secretaria, alguns itens como, valores pagos em bônus, organização de exposições e feiras livres, incentivos financeiros concedidos, convênios e serviços prestados pelos departamentos auxiliares a estes programas e atividades, por representarem simplesmente repasses de recursos e incentivos concedidos e não produtos efetivamente elaborados pela secretaria.

Os custos diretos foram alocados diretamente aos departamentos produtivos e aos produtos. Para a atribuição dos custos indiretos foi utilizada a departamentalização, alocando-se inicialmente estes custos aos departamentos auxiliares, em um segundo momento o rateio dos custos destes para os departamentos produtivos e finalmente para os produtos.

Assim a estrutura é constituída de sete departamentos produtivos e dois auxiliares. O departamento de inseminação elabora oito produtos diferentes, representados pelos diferentes tipos de sêmen bovino fornecido aos produtores rurais. Cada um dos demais departamentos elabora somente um tipo de produto.

O estudo limitou-se a mensurar os custos de uma secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de um município de pequeno porte, por meio da aplicação do custeio por absorção, não cabendo ao estudo a comparação dos custos com possíveis resultados apresentados por diferentes metodologias ou encontrados em outras entidades públicas.

#### **4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS**

São apresentados nesta seção, os dados coletados da secretaria objeto de estudo. Inicialmente é demonstrado o orçamento da secretaria, eliminados os valores não utilizados na análise, separando custos das despesas e custos diretos de indiretos. Posteriormente são apresentados os setores produtivos e auxiliares. Encerrando a seção são destacados os custos de cada um dos produtos elaborados.

O orçamento da secretaria municipal da agricultura e meio ambiente é uma unidade orçamentária integrante do orçamento geral do município, a sua execução ocorre de forma centralizada no órgão correspondente a Prefeitura Municipal de São João do Oeste – SC.

As atividades desenvolvidas no setor estão relacionadas com o homem do campo, desempenhando atividades de incentivo e apoio à agricultura, bovinocultura, suinocultura, avicultura, apicultura, piscicultura, meio ambiente, entre outras atividades. A secretaria possui como objetivo principal a melhoria da qualidade de vida dos moradores do município e atender o que estabelecem os artigos 133 e 168 da Lei nº 539/2000 (Lei Orgânica do Município de São João do Oeste – SC).

O artigo 133 da lei orgânica define as funções do município em relação ao meio ambiente. “Art. 133. O Município deverá atuar no sentido de assegurar a todos os

cidadãos o direito ao meio ambiente ecologicamente saudável e equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida”.

Da mesma forma, o artigo 168, estabelece as atribuições do município em relação às políticas de desenvolvimento agrícola.

Art. 168. O Município terá uma política agrícola voltada para os seguintes objetivos:

I. o desenvolvimento da propriedade em todas as suas potencialidades levada em conta a proteção do meio ambiente;

II. a execução do programa de recuperação e conservação do solo, reflorestamento (dando preferência a essências nativas), irrigação, de aproveitamento de recursos

hídricos e de outros recursos naturais;

III. a diversificação e rotação de culturas;

IV. o fomento da produção agropecuária;

V. o incentivo à agroindústria, regulamentado na forma da lei;

VI. o incentivo ao cooperativismo, ao sindicalismo e ao associativismo, regulamentado na forma da lei;

VII. o incremento a novas técnicas a todas as atividades agrícolas, beneficiando ao acesso àqueles que se dedicam a esta atividade.

Os dados inicialmente coletados correspondem ao orçamento da Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente e a sua execução. Na Tabela 2 são apresentados os programas que constituem o orçamento e a sua execução no exercício de 2007.

**Tabela 2 – Despesa orçada e executada da secretaria municipal da agricultura e meio ambiente - 2007**

Programa	Valor (R\$)
Conservação e Conservação Ambiental	172.500,00
Promoção da Produção Vegetal	60.000,00
Programa	Valor (R\$)
Promoção da Produção Animal	21.000,00
Extensão Rural	821.500,00
Total Orçado	1.075.000,00
Despesa Executada	1.006.690,08
Economia Orçamentária	68.309,92

Fonte: Dados da Pesquisa

Por meio da Tabela 2 percebe-se que ocorreu uma economia orçamentária correspondente a 68.309,92. A economia orçamentária ocorre no final do exercício, quando existe saldo de uma dotação orçamentária, conforme destacado no XI da Lei 4320/64.

Para iniciar a atribuição dos custos a cada departamento, foi necessário identificar os valores gastos em outros programas que não envolvem a elaboração dos produtos da secretaria e correspondentes a programas de incentivo e assistência. Em seguida foram identificados outros custos incorridos e que não integram o orçamento da secretaria. Tendo estes dados selecionados foi possível separar os custos em diretos e indiretos como preconiza a metodologia do custeio por absorção.

Na tabela 3 é apresentada a separação dos custos diretos e custos indiretos, sendo destacado o valor das despesas com outros programas que não integrarão o cálculo dos custos de cada produto.

**Tabela 3 – Custos e despesas incorridas no período**

Custos e Despesas	Valor (R\$)
Custos Diretos	374.462,66
Custos Indiretos	61.503,91
Despesas com Outros Programas	607.294,46
Total	1.043.261,03

Fonte: Dados da Pesquisa

Destaca-se na Tabela 3 o valor das despesas com outros programas que não integrarão o cálculo dos custos dos produtos e que correspondem a R\$ 607.294,46. Os custos diretos e indiretos correspondem ao valor total de R\$ 435.966,57, este valor será atribuído inicialmente aos departamentos e posteriormente aos produtos.

A diferença entre o valor da despesa executada (R\$ 1.006.690,08) e o total dos custos e despesas (R\$ 1.043.261,03) correspondente ao valor de R\$ 36.570,95, representam os custos com energia elétrica, aluguel e depreciação que não fazem parte no orçamento da secretaria. A energia elétrica e aluguel são pagos e contabilizados de forma centralizada na secretaria da administração. A depreciação não corresponde a um desembolso efetivo, desta forma, não integra o orçamento da secretaria. No entanto, estes três elementos de custo devem ser incorporados aos custos dos produtos da secretaria municipal da agricultura e meio ambiente, independentemente da forma de registro contábil e pagamento.

Na Tabela 4, são demonstrados todos os custos diretos incorridos nos departamentos produtivos do período analisado.

**Tabela 4 - Custos diretos do período**

CUSTOS DIRETOS	DEPARTAMENTOS PRODUTIVOS							Total
	Viveiro	Exatoria	Horta Familiar	Inseminação	Inspeção	Fontes	Veterinário	
Material Diretos	15.418,40	4.524,82	26.245,50	146.133,35	49,75	3.672,50	831,38	196.875,70
Mão-de-obra Direta	30.831,90	21.807,85	-	-	38.105,30	1.240,20	51.908,22	143.893,47
Outros Custos Diretos	2.631,35	1.140,94	-	-	9.334,15	2.560,80	18.026,25	33.693,49
Total	48.881,65	27.473,61	26.245,50	146.133,35	47.489,20	7.473,50	70.765,85	374.462,66

Fonte: Dados da Pesquisa

Os custos diretos incorridos na secretaria foram atribuídos diretamente aos departamentos produtivos porque não necessitam passar por nenhum critério de rateio e estão diretamente ligados aos produtos elaborados. Conforme destacado por Slomski (2003) que é importante para a contabilidade de custos a classificação dos custos, que podem ser diretos ou indiretos. Os custos diretos e indiretos estão vinculados à facilidade ou dificuldade de alocação dos insumos consumidos.

Por meio da tabela 5 são evidenciados todos os custos indiretos dos departamentos produtivos e auxiliares da secretaria. Os departamentos auxiliares identificados são o departamento técnico e administrativo que não atuam diretamente na elaboração dos produtos, no entanto, auxiliam os departamentos produtivos.

**Tabela 5 - Custos indiretos do período**



CUSTOS INDIRETOS	DEPARTAMENTOS PRODUTIVOS						DEPARTAMENTOS AUXILIARES		Total
	Viveiro	Exatoria	Horta Familiar	Inseminação	Inspeção	Veterinário	Técnico	Administrativo	
Energia	-	333,47	-	-	333,47	333,47	365,45	233,43	1.599,29
Aluguel	-	312,09	-	307,72	185,18	185,18	387,04	247,22	1.624,43
Salários e Encargos	-	-	-	-	-	-	24.375,70	15.569,96	39.945,66
Depreciação	-	-	-	-	-	-	3.144,94	2.008,83	5.153,77
Combustível	-	-	-	-	-	-	3.293,32	2.103,61	5.396,93
Material de Consumo	-	-	-	-	-	-	1.020,54	651,87	1.672,41
Telefone	-	-	-	-	-	-	621,71	397,12	1.018,83
Taxas	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Manutenção Equipamentos	-	-	-	-	-	-	562,19	359,10	921,29
Manutenção Veículo	-	-	-	-	-	-	1.204,44	769,34	1.973,78
Diárias	-	-	-	-	-	-	1.340,97	856,55	2.197,52
<b>Total</b>	-	645,56	-	307,72	518,65	518,65	36.316,31	23.197,02	61.503,91

Fonte: Dados da Pesquisa

O custo indireto de energia foi rateado a cada departamento pelo número de computadores e periféricos utilizados em cada departamento. Para o rateio do aluguel foi utilizado como critério a área ocupada por cada departamento do imóvel onde se situa a Prefeitura Municipal de São João do Oeste – SC.

Os departamentos auxiliares, constituídos pelo departamento técnico e administrativo, possuem somente custos indiretos e seus valores serão rateados aos departamentos produtivos, conforme demonstrado na Tabela 6.

**Tabela 6 - Custos indiretos dos departamentos produtivos**

CUSTOS INDIRETOS	Viveiro	Exatoria	Horta Familiar	Inseminação	Inspeção	Fontes	Veterinário	Total
Energia	-	333,47	-	-	333,47	-	333,47	1.000,41
Aluguel	-	312,09	-	307,72	185,18	-	185,18	990,17
<b>Departamento Técnico</b>	24.210,87	-	-	-	-	12.105,44	-	36.316,31
<b>Departamento Administrativo</b>	3.313,86	3.313,86	3.313,86	3.313,86	3.313,86	3.313,86	3.313,86	23.197,02
<b>Total</b>	27.524,73	3.959,42	3.313,86	3.621,58	3.832,51	15.419,30	3.832,51	61.503,91

Fonte: Dados da Pesquisa

Os departamentos auxiliares possuem sua carga horária fixada na ficha de funções, estando definidas as horas que serão utilizadas por cada departamento produtivo. Assim, utilizou-se como critério de rateio dos custos dos departamentos técnico e administrativo, as horas previamente definidas para utilização em cada departamento produtivo.

Os custos indiretos do departamento técnico foram rateados aos departamentos produtivos, correspondendo a 67% ao viveiro e 33% para as fontes. Os custos indiretos

do departamento administrativo foram distribuídos igualmente a todos os departamentos produtivos, correspondendo a 14,28%.

Na Tabela 7 são apresentados os custos dos produtos do departamento de inseminação, constituídos de 8 tipos de sêmen bovino, distribuídos gratuitamente aos agricultores do município como forma de incentivo a ampliação e melhoramento genético da atividade pecuária bovina. Os produtos são separados por raça, por possuírem valores do custo de aquisição diferenciados, permitindo desta forma uma análise do custo unitário apurado com o custo da aquisição.

**Tabela 7 - Custos dos produtos – Departamento de Inseminação**

PRODUTOS									
CUSTOS	SÊMEN – NORMAL						SÊMEN MELHORAMENTO GENÉTICO		TOTAL
	Pardo Suíço	Nelore	Jersey	Holandes	Gir	Angus	Jersey	Holandes	
<b>CUSTOS DIRETOS</b>	3.081,53	3.489,16	69.234,91	46.919,91	7.386,69	2.224,11	6.631,18	7.165,86	146.133,35
Material	402,53	703,71	9.569,31	6.136,41	1.567,29	526,71	301,18	325,86	19.533,00
Sêmen	2.679,00	2.785,45	59.665,60	40.783,50	5.819,40	1.697,40	6.330,00	6.840,00	126.600,35
<b>CUSTOS INDIRETOS</b>	74,44	130,15	1.772,85	1.140,94	289,88	97,42	55,70	60,20	3.621,58
Aluguel	6,20	10,85	150,48	98,25	24,16	8,12	4,64	5,02	307,72
Administração	68,24	119,30	1.622,37	1.042,69	265,72	89,30	51,06	55,18	3.313,86
<b>CUSTO TOTAL</b>	3.155,97	3.619,31	71.007,76	48.060,85	7.676,57	2.321,53	6.686,88	7.226,06	149.754,93
Quantidade Aplicada	282	493	6.704	4.293	1.098	369	211	228	13.678
Custo Unitário Apurado	11,19	7,34	10,59	11,20	6,99	6,29	31,69	31,69	
<b>CUSTOS</b>	<b>Pardo Suíço</b>	<b>Nelore</b>	<b>Jersey</b>	<b>Holandes</b>	<b>Gir</b>	<b>Angus</b>	<b>Jersey</b>	<b>Holandes</b>	<b>TOTAL</b>
Custo de Aquisição	9,50	5,65	8,90	9,50	5,30	4,60	30,00	30,00	

Fonte: Dados da Pesquisa

Por meio da tabela 7 é possível identificar a considerável diferença entre o custo unitário apurado e o custo de aquisição, isto se explica pelo valor dos custos de material e custos indiretos alocados ao departamento de inseminação e posteriormente aos produtos. Percebe-se que este departamento e conseqüentemente os seus produtos não apresentam custos de mão-de-obra direta, pois os funcionários responsáveis pela inseminação são pagos por inseminação realizada, cabendo o pagamento aos produtores que se utilizam deste serviço.

Na tabela 8 são demonstrados os custos dos demais departamentos produtivos e a sua respectiva alocação a cada produto elaborado, cabendo a cada departamento os seguintes produtos: Viveiro (mudas produzidas), Exatoria (notas de produtor emitidas), Horta Familiar (mudas disponibilizadas), Inspeção (inspeções realizadas), Fontes (fontes construídas) e Veterinário (atendimentos realizados).

**Tabela 8 - Custos dos demais produtos**

CUSTOS	Mudas Produzidas	Notas de Produtor Emitidas	Mudas Disponibilizadas	Inspecões Realizadas	Fontes Construídas	Atendimentos Realizados	Total
<b>Custo Diretos</b>	48.881,65	27.473,61	26.245,50	47.489,20	7.473,50	70.765,85	228.329,31
<b>Custos Indiretos</b>	27.524,73	3.959,42	3.313,86	3.832,51	15.419,30	3.832,51	57.882,33
<b>Total</b>	76.406,38	31.433,03	29.559,36	51.321,71	22.892,80	74.598,36	286.211,64
<b>Quantidade</b>	335.400	22.330	258.714	5.972	71	2.330	
<b>Custo Unitário</b>	0,23	1,41	0,11	8,59	322,43	32,02	

Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nos dados da tabela 8 foi possível identificar o custo unitário de cada produto dos demais departamentos produtivos da secretaria. Estes valores, assim como os obtidos na tabela 7, permitirão ao gestor inicialmente, reavaliar os valores cobrados por alguns dos produtos, como a exemplo das mudas produzidas e disponibilizadas. Para os produtos fornecidos gratuitamente será possível avaliar o comportamento de seus custos ao longo do tempo, analisar a viabilização da terceirização de algumas atividades e comparar os custos destes produtos com os apurados em outras entidades públicas municipais com características semelhantes.

## 5 CONCLUSÃO

O estudo teve como objetivo avaliar os custos de uma secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de um município de pequeno porte por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos.

Visando atingir o objetivo proposto foi realizado um estudo descritivo, por meio de um estudo de caso realizado junto a Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC. Os dados foram coletados na secretaria analisada e contabilidade do município e aplicada à metodologia do custeio por absorção.

Inicialmente os gastos da secretaria foram identificados em custos diretos, indiretos e despesas com outros programas. Os custos diretos foram alocados diretamente aos departamentos produtivos e posteriormente aos produtos. Os custos indiretos foram rateados aos departamentos produtivos e em seguida aos produtos.

Os resultados da aplicação da metodologia do custeio por absorção evidenciam que os custos apurados de alguns produtos são representativamente superiores ao custo de aquisição, como exemplo o sêmen bovino fornecido aos agricultores. Os resultados apurados permitem aos gestores públicos identificar distorções na formação do preço de venda de alguns produtos e principalmente identificar estratégias para a sua avaliação e redução.

Desta forma o implantação de um sistema de gestão de custos a nível municipal permite suprir a deficiência de informação gerencial apresentada pelas demonstrações contábeis tradicionais. Para o aperfeiçoamento do sistema de gestão de custos é recomendada a utilização de controles internos que facilitem a apuração dos custos e a definição de critérios para a sua distribuição aos produtos.

No contexto geral do trabalho, destaca-se que existe a viabilidade de implantação de um sistema de custos em uma secretaria municipal de um município de pequeno porte com a utilização da metodologia do custeio por absorção, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisão, bem como demonstrar aos cidadãos a relação entre os custos e os benefícios recebidos pelo município.

Pela importância da gestão de custos identificada no presente trabalho, recomenda-se para futuras pesquisas a aplicação de outras metodologias que sirvam de comparação nos resultados encontrados. Recomenda-se também a aplicação de um sistema de gestão de custos que incorpore todos os setores de um órgão público municipal, ampliando o nível de informação para os gestores municipais.

## BIBLIOGRAFIA

BRASIL. **Lei Complementar nº 101/2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 jul. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320/1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jul. 2008.

CARVALHO, João; COSTA, Teresa Carmo; MACEDO, Natália. A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. In: X Congresso Internacional de Custos, 2007. **Anais...** 13 a 15 de junho, Lyon, França.

CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais**: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. Tradução Robert Brian Taylor. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LCT, 2000.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades**, Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 10/07/2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: criando valor para a administração. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: inclui ABC. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

RAUPP, Fabiano Maury. BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da pesquisa em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Gestão de custos no legislativo municipal por meio do custeio por absorção**: um estudo de caso. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. 2008, **Anais...** 12 a 14 de novembro. Curitiba, PR.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni Ribeiro; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, **Anais...** 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

RIBEIRO, Edinéia Nicolau; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. Custeio ABC aplicado a um centro municipal de educação infantil: um estudo de caso. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. 2006, **Anais...** 30 de outubro a 01 de novembro. Belo Horizonte, MG.

SÃO JOÃO DO OESTE. Lei n.º 539/2000, **Lei Orgânica de São João do Oeste/SC**. São João do Oeste: 2000. Disponível em: <http://www2.saojoao.sc.gov.br>. Acesso em: 02/02/2009.

SILVA, Lino Martins da. Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC). In: X Congresso Internacional de Custos, 2007, Anais... 13 a 15 de junho. Lyon, França.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas**: Chapecó: Argos, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

**XI CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESSO ARGENTINO DE PROFESSORES  
UNIVERSITARIOS DE CUSTOS**

**APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL, POR  
ABSORÇÃO E PLENO NO SEGMENTO DE SERVIÇOS PÚBLICOS:  
UM ESTUDO DE CASO EM UM RESTAURANTE DE INSTITUIÇÃO  
DE ENSINO SUPERIOR**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Célia Martelli Biazebette**

Faculdade de Agronegócios de Paraíso do Norte

Professora

Universidade Estadual de Maringá

Aluna de pós-graduação

**Márcio Luiz Borinelli**

Universidade de São Paulo

Professor Doutor

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**  
**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**  
**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL, POR ABSORÇÃO E PLENO  
NO SEGMENTO DE SERVIÇOS PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO EM UM  
RESTAURANTE DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Este trabalho objetivou a aplicação dos métodos de custeio variável, absorção e pleno em um restaurante de uma Instituição de Ensino Superior, vinculada ao governo paranaense, buscando apurar os custos e resultados de cada refeição servida, segundo as especificidades de cada método de custeio. O problema que motivou a realização desta reside no desconhecimento pela instituição pesquisada do tamanho da diferença entre receitas e custos das refeições, pois, por se tratar de instituição pública, parte dos custos é subsidiada. Assim, utilizaram-se como plataforma teórica os principais conceitos de custos e métodos de custeio, com ênfase em serviços e entidades públicas. Esta discussão teórica teve como propósito oferecer suporte para a aplicação prática, haja vista tratar-se de um estudo de caso. Foram objetos de investigação os cardápios servidos no mês de agosto de 2008. Os dados da pesquisa de campo foram levantados por meio de consultas a documentos do restaurante, entrevistas com funcionários e encarregados e observação do processo produtivo, buscando-se informações sobre seu funcionamento e insumos utilizados. Os dados e resultados foram analisados mediante elaboração de tabelas, quadros e figuras que evidenciam os cardápios e o consumo de recursos, com seus respectivos custos e receitas. Após os levantamentos e efetuadas as classificações dos elementos de custos, aplicaram-se os métodos de custeio, respeitando-se os conceitos presentes na plataforma teórica. Os resultados evidenciam que as receitas provenientes dos usuários do restaurante não são suficientes para cobertura dos custos e despesas em todos os métodos de custeio estudados, como era de se esperar, demonstrando o valor que precisa ser subsidiado. A pesquisa classifica-se como descritiva segundo seus objetivos, dedutiva quanto ao método de abordagem, bibliográfica e estudo de caso quanto aos procedimentos, de campo segundo o ambiente, aplicada de acordo com o problema e qualitativa e quantitativa conforme a abordagem do problema.

## **1 INTRODUÇÃO**

**Esta pesquisa foi realizada em um restaurante de uma Instituição de Ensino Superior, localizada no Estado do Paraná, que atende acadêmicos, docentes, funcionários e comunidade em geral. Durante a realização de um diagnóstico preliminar, verificou-se que a quantidade de refeições servidas diariamente é muito grande, em torno de 2000 (duas mil).**

**Como o restaurante está localizado em uma instituição pública de ensino, com o intuito de atender os usuários com refeições de qualidade, o preço de venda é inferior ao praticado por outros restaurantes da região. A maior preocupação é que as refeições sejam preparadas com todas as condições de higiene e que os consumidores estejam satisfeitos. No entanto, os custos destas refeições não são conhecidos, pois os responsáveis pela elaboração dos cardápios não tem controle sobre a compra dos materiais e ingredientes utilizados.**

**Vale ressaltar que o restaurante não se preocupa com a competitividade, pois não visa lucro, mas, apenas, atender seus usuários dentro das condições estabelecidas pela instituição. Não obstante, para que os recursos possam ser gerenciados se faz necessário um controle quanto ao seu uso e custos, em especial porque parte de tais recursos são subsidiados, ou seja, não se espera que as receitas geradas pelos usuários sejam suficientes para cobrir a totalidade dos custos e despesas.**

**Assim, o problema desta pesquisa reside no fato de que não há, no restaurante, um controle efetivo dos custos haja vista que o processo de compra não é realizado no restaurante e sim pelo setor da universidade responsável pelas licitações. A ausência deste controle não permite saber, conseqüentemente, o tamanho da diferença entre as receitas geradas e os custos e despesa ocorridas. Diante desta falta de controle, há necessidade de se realizar uma pesquisa em que se possam apurar todos os custos e despesas que estão inseridas nestas refeições, a fim de se confrontar com as receitas geradas e se identificar qual a necessidade de subsídio do restaurante.**

**Diante do problema detectado, surgiu a seguinte questão de pesquisa: Qual o custo das refeições servidas pelo restaurante universitário, considerando-se os métodos de custeio variável, por absorção e pleno, bem como qual o valor da diferença entre os custos apurados e as receitas geradas?**

**Portanto, o objetivo deste trabalho é apurar os custos das refeições servidas pelo restaurante universitário, por meio dos métodos de custeio variável, por absorção e pleno e identificar o montante de custos que precisa ser subsidiado com recursos da própria instituição.**

**Como esta pesquisa foi realizada em um restaurante universitário, parte-se da premissa de que sua realidade é diferente dos demais restaurantes com fins lucrativos, possuindo características próprias, tanto para a compra, como para a fixação do preço de venda. Ademais, os usuários do restaurante são, na maioria, acadêmicos, que precisam fazer suas refeições utilizando pouco tempo e com um menor custo. Assim, como o restaurante tem sua clientela garantida pelo enorme fluxo de estudantes no local, não há preocupação com a concorrência, sendo que o intuito é somente atender os usuários com refeições de qualidade e, por esta razão, pratica preços acessíveis.**

**Acrescente-se a isso que, como a quantidade de refeições servidas tem aumentado a cada ano, surgiu a preocupação, por parte da administração da instituição em se**



conhecer o custo real destas refeições; até porque, a cada dia os recursos são mais escassos e é grande a dificuldade para se aumentar o preço de venda das refeições. Assim, com a apuração e controle de custos será possível conhecer o montante que as refeições servidas pelo restaurante estão necessitando de subsídio para que a instituição possa ter um melhor gerenciamento dos recursos que são escassos.

Diante do cenário apresentado, este trabalho justifica-se pela dificuldade que a instituição apresenta em encontrar os custos das refeições servidas pelo restaurante e pela necessidade de conhecer tal custo, em face da necessidade de gerir adequadamente os escassos recursos. Ademais, este trabalho também se justifica por trazer discussões de custos em atividades de serviços e na área pública, haja vista que boa parte das discussões encontradas em livros e *papers* estão focadas em custos industriais. Tem ainda o fato de tratar do método de custeio pleno, pouco explorado em pesquisas da área de custos.

Este trabalho, além desta introdução, está organizado em mais quatro tópicos. No tópico 2 faz-se referência aos aspectos metodológicos que permeiam o trabalho. A seção 3 contempla a plataforma teórica do trabalho, em especial para dar sustentação a toda parte prática, que está desenvolvida no item 4. A última seção elucida as considerações finais sobre o tema estudado.

## **2 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Diante do objetivo proposto, esta pesquisa pode ser classificada da seguinte forma: 1) descritiva segundo seus objetivos, uma que descreve as características do restaurante, com o intuito de apurar os custos de suas refeições; 2) dedutiva de acordo com o método de abordagem, pois, partindo dos conhecimentos gerais apresentados na contabilidade de custos, busca aplicá-los para estudar um caso específico; 3) bibliográfica e estudo de caso quanto aos procedimentos, visando o levantamento de conceitos teóricos que pudessem dar suporte à prática, realizada na forma de estudo de caso, haja vista ter buscado conhecer, em específico, todo o funcionamento do restaurante, visando a apuração dos custos de suas refeições; 4) de campo, segundo o ambiente, pois há nesta pesquisa um problema prático a ser resolvido que é a falta de controle dos custos das refeições; 5) aplicada de acordo com o problema, porque esta pesquisa busca alternativas para sanar o problema da falta de controle dos custos das refeições e 6) utiliza de uma abordagem quantitativa para tratar de um problema de ordem qualitativa, pois o objetivo desta pesquisa é apurar os custos do restaurante quantitativamente para fins de controle e gerenciamento.

A pesquisa foi realizada durante os meses de maio a dezembro de 2008, em um restaurante de uma instituição de ensino superior, localizada no Estado do Paraná. Foram utilizados os métodos de custeio variável, por absorção e pleno para o cálculo dos custos das refeições servidas pelo restaurante ao longo do mês de agosto de 2008. Com a identificação dos custos praticados pelo restaurante foi possível identificar em quanto os preços de vendas praticados eram inferiores aos custos das refeições.

Os dados para a realização do estudo de caso foram coletados por meio de pesquisa em documentos fornecidos pela instituição, entrevistas com chefes de setor e observação do processo produtivo. Em particular, a coleta de dados foi realizada em documentos do departamento de compras da instituição como notas fiscais, pedidos de compras etc., a fim de que pudessem ser identificados os

custos dos insumos consumidos pelo restaurante. Durante as entrevistas com os chefes de produção, neste caso os responsáveis pela cozinha do restaurante, obtiveram-se informações sobre o processo de preparação das refeições.

Depois dos dados coletados foram formuladas planilhas com o objetivo de identificar todos os recursos consumidos pelo restaurante no preparo das refeições. De posse destes dados efetuou-se a classificação dos custos e das despesas, com a finalidade de realizar os cálculos dos custos por meio dos custeios variável, por absorção e pleno.

Com a apresentação destes resultados foi possível levar as informações sobre os custos das refeições aos responsáveis pelo restaurante. Destaque-se que tudo foi feito à luz do que recomenda a literatura, cujos principais pontos que referem-se a este estudo estão evidenciados na próxima sessão.

### **3 REFERENCIAL TEÓRICO**

#### **3.1 Custos em atividades de prestação de serviços e no setor público**

Depois da revolução industrial, quando surgiram as indústrias e com elas a contabilidade de custos para o controle de seus estoques, surge, a partir do século XX, outro setor relevante na economia composto pelas empresas prestadoras de serviços.

Na visão de Scarpin e Grande (2007, p. 3), o setor de serviços surgiu a partir da urbanização, das mudanças demográficas, sofisticação dos consumidores e as mudanças tecnológicas, fazendo com que houvesse um crescimento de trabalhadores neste setor da economia que antes se dedicavam às atividades industriais.

Mas, com o aumento da competitividade, este setor passou a ter as mesmas necessidades das indústrias com relação ao controle de suas atividades e, conseqüentemente, de seus custos.

Outro setor considerado como prestação de serviços é o setor público, como afirmam Reis *et al* (2005, p.3): “[...] o setor público caracteriza-se por serviços prestados pelo desenvolvimento e sinergia de processos internos de trabalho, muitas vezes não percebidos pelos consumidores destes serviços.”

Portanto, a contabilidade de custos procura ser um instrumento de controle, também, para o setor público, apesar de que, neste tipo de serviço o lucro não é objetivado, como argumentam Pereira e Silva (2003, p. 5): “Considerando também, que o setor público não realiza suas funções objetivando lucro, o entendimento de custos dos serviços prestados pelo Estado toma outras funções, objetivos e características.”

Portanto, a contabilidade de custos tem por finalidade gerar informações para o controle dos custos, seja dos estoques das indústrias ou dos serviços, seja nas entidades que prestam serviços ou no setor público.

#### **3.2 Métodos de apuração de custos**

Para a alocação dos custos e despesas aos objetos de custeio, a contabilidade de custos utiliza alguns métodos de custeio que, segundo Bornia (2002, p. 53), “[...] estão intimamente ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos, os

quais, por sua vez, estão relacionados aos próprios objetivos da contabilidade de custos: avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisão.” Um método de custeio corresponde à maneira de ordenar o processo de apurar custos e resultados de um objeto de custeio, obedecendo aos princípios estabelecidos pela particularidade de cada método.

### 3.2.1 Custeio variável

O custeio variável é um método de custeio utilizado para o planejamento e decisões gerenciais, em que são apropriados aos produtos ou serviços somente os custos que variam de acordo com a produção como, por exemplo, a mão-de-obra direta, os materiais diretos, materiais secundários e outros. Segundo Frossard (2003, p. 123), o “[...] custeio variável apropria aos produtos que estão sendo vendidos somente os custos diretos e variáveis”, sendo que os custos fixos são levados diretamente ao resultado.

Collatto e Reginato (2005, p. 3) afirmam que “O Custeio Variável oferece à gestão de custos, informações úteis para a decisão de preço, principalmente por apresentar de forma clara, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa”. Ao saber a margem de contribuição, ela servirá de suporte à tomada de decisão.

A margem de contribuição representa a quantia que os produtos irão contribuir para pagamento dos custos e despesas fixos e é apurada por meio do confronto da receita líquida com os custos e despesas variáveis. Segundo VanDerbeck e Nagy (2001, p. 419), “[...] quando uma demonstração de resultados retrata a margem de contribuição, a administração pode usá-la como uma ferramenta para estudar os efeitos de mudanças nos volumes de vendas”. Portanto, saber a margem de contribuição que cada produto ou serviço pode oferecer é muito importante para os gestores.

### 3.2.2 Custeio por absorção

O custeio por absorção, por sua vez, é um método que aloca aos produtos todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Segundo Martins (2003, p. 37), o custeio por absorção “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Viceconti e Neves (2003, p. 33) afirmam que o “Custeio por Absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção.”

Nesse método de custeio as despesas administrativas e de vendas não são alocadas aos produtos, mas levadas diretamente ao resultado do período. Nas empresas prestadoras de serviços, os custos são os relativos aos serviços prestados e o tratamento das despesas é o mesmo das empresas de manufatura.

### 3.2.3 Custeio pleno

O método do custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são apropriados aos produtos ou serviços, sendo também conhecido como custeio por absorção total ou custeio integral. Para Martins (2003, p. 220), o custeio pleno “[...] consiste no rateio não só dos custos de produção como

também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Segundo Vartanian (2000, p.10), “Por meio dessa técnica alocavam-se aos produtos e serviços todos os custos e despesas da empresa, inclusive as financeiras, fornecendo, dessa maneira, o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receita.”

Já para Vartanian e Nascimento (1999, p.13), a principal vantagem do custeio pleno “[...] está no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceções. Tem-se, portanto, uma informação de Custos completa e conservadora”. Mais adiante os autores indicam que “[...] a principal desvantagem do método de custeio pleno pode estar na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos”.

Portanto, nos produtos ou serviços estão contidos todos os custos, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis e despesas administrativas, de vendas e financeiras. É utilizado para fins gerenciais para decisões relativas a preços, dentre outras.

#### **4 O CASO ESTUDADO: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE**

Depois de apresentada a plataforma teórica que dá sustentação ao trabalho é possível, agora, discutir os principais aspectos que caracterizam o estudo de caso desenvolvido.

##### **4.1 Perfil da entidade**

A Universidade estudada foi fundada no ano de 1969. Os primeiros sete anos foram marcados pela ocupação gradativa do campus definitivo e implantação de 15 cursos de graduação.

O câmpus sede possui mais de um milhão de m<sup>2</sup> e está localizado na região noroeste do Estado do Paraná, município com cerca de 300 mil habitantes e economia baseada na agroindústria e na prestação de serviços. Atualmente, a instituição oferece 36 cursos de graduação distribuídos no câmpus sede e em cinco câmpus regionais. Possui, ainda, no campus sede, um Colégio de Aplicação Pedagógica, garantindo conhecimento a quase 1.000 alunos dos ensinos fundamental e médio.

A comunidade universitária é formada por, aproximadamente, 20 mil pessoas, entre alunos, professores e funcionários, com um orçamento anual aproximado de R\$ 250 milhões, sendo comparado a um orçamento de uma cidade de médio porte. A entidade estudada oferece atualmente 26 mestrados, sendo 12 recomendados pela Capes, com conceito de excelência e reconhecimento internacional, doutorado em 11 áreas e mais de 100 cursos de especialização nas mais variadas áreas de conhecimento.

Para atender a comunidade acadêmica foi criado, em 28 de agosto de 1979 o Restaurante Universitário, que possui hoje, uma área construída de 2.493,33 m<sup>2</sup>, sendo cozinha, vestiários para os funcionários, local para armazenar os alimentos e outros materiais, salão para servir as refeições, caldeira e sala para a administração do restaurante.

O restaurante foi criado com a finalidade de preparar refeições balanceadas aos usuários, baseadas no equilíbrio nutricional, nas melhores condições higiênicas e sanitárias, a um preço acessível a todos, não visando lucro. Os usuários do restaurante são os servidores públicos do Estado que prestam serviços na Universidade, acadêmicos e comunidade em geral. As refeições são servidas no almoço e jantar, de segunda a sexta-feira, e aos sábados somente no almoço.

Por se tratar de um restaurante universitário localizado em uma instituição pública, não há preocupação com a concorrência, mas sim em atender aos usuários com refeições preparadas com qualidade e todas as condições de higiene. O preço de venda praticado é acessível, bem abaixo dos outros restaurantes da região. O preço médio de venda praticado no mês de agosto de 2008 foi de R\$ 1,50 por refeição, levando-se em conta as diferenças de preços entre os acadêmicos, docentes e comunidade atendida.

Segundo informações obtidas na instituição, este preço de venda foi inicialmente estipulado com base nos custos do início de suas atividades. Mas, com o passar dos anos este preço não sofreu as alterações necessárias, para que acompanhasse os custos dos insumos aplicados no preparo das refeições.

Portanto, hoje ele é um preço irrisório, comparado aos custos e em comparação com outros restaurantes da região.

#### 4.2 Objetos de custeio: cardápios

De acordo com o objetivo deste trabalho, que é o cálculo dos custos dos cardápios servidos pelo restaurante universitário, por meio dos diversos métodos de custeio (variável, absorção e pleno), os objetos de custeio para tais cálculos são os diversos cardápios servidos pelo restaurante universitário no mês de agosto de 2008.

Os cardápios servidos pelo restaurante universitário são constituídos, basicamente, por arroz, feijão, uma carne, salada, sobremesa ou fruta e refresco. Além disso, ficam à disposição dos usuários condimentos como molho e farinha de mandioca.

Na Tabela 1, a seguir, estão descritas, dia-a-dia, as quantidades de refeições e os cardápios servidos pelo restaurante durante o mês de agosto de 2008.

Tabela 1 – Cardápios servidos em agosto de 2008 com as quantidades diárias

Data	Quantidade	Carne	Salada	Sobremesa	Fruta
01/08	1803	Steak de frango	Tomate	Gelatina	-
02/08	1286	Feijoada com farofa	-	-	Laranja
04/08	2417	Bife frito	Repolho	-	Laranja
05/08	2282	Picadinho com legumes	Acelga	-	Tangerina
06/08	2546	Bisteca suína acebolada	Alface	-	Laranja
07/08	2715	Strogonoff bovino	Beterraba	-	Maçã
08/08	1521	File de merluza frito	Tomate	-	Banana
09/08	949	Pernil suíno assado	Alface	-	Maçã
11/08	2437	Bife ao molho	Repolho	-	Laranja
12/08	2349	Picadinho com legumes	Tomate	-	Tangerina

13/08	2187	Frango frito	Alface	-	Laranja
14/08	1647	Carne moída c/ legumes	Acelga	-	Maçã
18/08	2894	Carne de panela ao molho	Tomate	-	Laranja
19/08	2216	Hambúrguer ao sugo	Acelga	-	Maçã
20/08	2849	Strogonoff de frango	Alface	-	Tangerina
21/08	2188	Strogonoff bovino	Alface	-	Banana
22/08	1363	Peixe a portuguesa	Pepino	-	Laranja
23/08	1242	Cupim assado	Repolho	-	Maçã
25/08	2262	Carne de panela ao molho	Repolho c/ abacaxi	-	Laranja
26/08	2500	Frango frito	Acelga	-	Tangerina
27/08	2579	Bife ao molho	Beterraba	Gelatina	-
28/08	2647	Steak de frango	Tomate	-	Banana
29/08	1272	Peixe ao molho	Alface	-	Maçã
30/08	1344	Strogonoff bovino	Tomate	-	Laranja

Foram apresentadas, na Tabela 1, as variações dos cardápios servidos pelo restaurante durante o mês de agosto de 2008, sendo que, somente as carnes, as saladas e a sobremesa variam. O arroz, o feijão e o refresco são comuns a todos os cardápios.

Como se pode notar foram 24 dias de refeições com 17 variações de cardápios, sendo: frango: 5 vezes; carne bovina: 13 vezes; peixe: 3 vezes; e carne suína: 3 vezes.

A partir de dados extraídos de planilhas fornecidas pela administração do restaurante, pode-se observar que no mês de agosto de 2008 foram servidas 36.315 refeições no almoço e 13.180 no jantar, num total de 49.495 refeições. Levando em consideração o preço médio de venda praticado pelo restaurante (R\$ 1,50) tem-se uma receita total de R\$ 74.063,84.

#### 4.3 Classificação e cálculos dos elementos de custos

Uma vez definidos os objetos de custeio, o próximo passo consistiu em levantar os elementos de custos relativos a cada cardápio, bem como classificá-los em custos ou despesas, fixos ou variáveis e diretos ou indiretos, para, posteriormente, aplicá-los nos métodos de custeio definidos. Assim, na seqüência apresenta-se como isso foi feito.

##### 4.3.1 Materiais diretos

O restaurante utiliza vários ingredientes no preparo das refeições, os quais, segundo a teoria, enquadram-se como materiais diretos de cada cardápio. Tais ingredientes são necessários para preparar, basicamente, o arroz, o feijão, a carne, a salada, a sobremesa e o refresco. Na Tabela 2 constam os ingredientes, com sua unidade de medida e o seu custo unitário. Todos estes itens foram utilizados no preparo das refeições servidas pelo restaurante no mês de agosto de 2008 e foram classificados como custo direto e variável, por ter seu consumo alterado de acordo com a quantidade de refeições preparadas pelo restaurante e por serem objetivamente medidos por cardápio.

Tabela 2 – Custo com materiais diretos

Itens	Unidad e Medida	Custo Unitário	Itens	Unidad e Medida	Custo Unitário
Alho triturado	KG	R\$ 9,67	Feijão carioca	KG	R\$ 3,42
Abacaxi	KG	R\$ 7,28	Feijão preto	KG	R\$ 2,50
Acelga	CX	R\$ 17,98	Folha de louro	KG	R\$ 21,50
Alface	CX	R\$ 17,60	Frango Coxa e sobre coxa	KG	R\$ 4,30
Alho triturado	KG	R\$ 9,67	Fubá	KG	R\$ 0,84
Amido de milho	KG	R\$ 2,12	Gelatina em pó	KG	R\$ 3,10
Arroz	KG	R\$ 1,08	Gengibre	KG	R\$ 3,99
Bacon	KG	R\$ 7,45	Hambúrguer	KG	R\$ 4,20
Banana	CX	R\$ 18,99	Laranja pêra	CX	R\$ 26,69
Batata Lisa (saca c/50Kg)	SACO	R\$ 56,89	Lingüiça calabresa	KG	R\$ 4,98
Beterraba	CX	R\$ 32,69	Maçã	CX	R\$ 43,99
Bisteca Suína	KG	R\$ 7,37	Mandioca	KG	R\$ 1,28
Carne Bovina 1º Coxão Duro	KG	R\$ 7,91	Molho de pimenta (900 ml)	FRASCO	R\$ 2,49
Carne Bovina 1º Coxão Mole	KG	R\$ 8,40	Molho Shoyu (900 ml)	FRASCO	R\$ 2,25
Carne Bovina 2ª Acém	KG	R\$ 5,50	Óleo comestível (18L)	LATA	R\$ 73,50
Carne Bovina Patinho	KG	R\$ 8,38	Orégano	KG	R\$ 13,95
Carne de Peixe Filé de Merluza	KG	R\$ 10,45	Orelha de porco	KG	R\$ 2,69
Carne Filé de Peito de Frango	KG	R\$ 6,80	Pé de porco	KG	R\$ 2,77
Carne Suína (Pernil)	KG	R\$ 5,75	Pepino	CX	R\$ 22,94
Catchup frasco c/3.700gr	FRASCO	R\$ 3,62	Pimenta do reino	KG	R\$ 11,95
Cebola	KG	R\$ 1,20	Refresco em pó	KG	R\$ 22,30
Cebolinha	MAÇO	R\$ 0,41	Repolho	CX	R\$ 21,89
Cenoura	CX	R\$ 30,89	Sal refinado	KG	R\$ 0,47

Charque a Vácuo	KG	R\$ 6,80	Salsão	MAÇO	R\$ 0,60
Coloral em pó	KG	R\$ 2,20	Salsinha	MAÇO	R\$ 0,41
Cominho em pó	KG	R\$ 17,30	Steak de frango	KG	R\$ 4,20
Creme de leite	KG	R\$ 0,83	Tangerina	CX	R\$ 27,99
Cupim	KG	R\$ 8,38	Tomate maduro	CX	R\$ 31,89
Extrato de tomate (4,100 GR)	LATA	R\$ 7,11	Tomate salada	CX	R\$ 44,69
Farinha de mandioca	KG	R\$ 1,35	Vinagre c/ 750 ml	FRASCO	R\$ 0,74
Farinha de trigo	KG	R\$ 1,41			

Os itens citados na Tabela 2 foram coletados por meio de observação direta do processo produtivo e com o auxílio de planilhas elaboradas por esta pesquisadora e disponibilizadas aos funcionários do restaurante para tomarem nota, dia-a-dia, dos ingredientes e quantidades utilizadas na preparação das refeições. O custo unitário de cada item foi conseguido mediante pesquisa em notas fiscais e documentos utilizados no processo de licitação realizado pela Universidade. Portanto, os valores constantes na Tabela 2 não são custos mensais de cada produto, mas, sim, custo unitário de cada um.

Como foi visto, o restaurante serve diversos tipos de cardápios. Para maior entendimento dos passos utilizados para o cálculo dos custos, foram elaboradas tabelas em que constam todos os materiais diretos, ou seja, os ingredientes consumidos para a preparação de cada cardápio servido durante o mês de agosto de 2008 com a quantidade e os custos unitários e totais de cada um. Na tabela 3 pode-se observar, como exemplo, o cardápio do dia 01 de agosto de 2008. Os cardápios dos demais dias não foram apresentados tendo em vista a limitação de páginas.

**Tabela 3 – Cardápio do dia 01 de agosto de 2008**

<b>CARDÁPIO: Arroz; feijão; steak de frango; salada de tomate; gelatina e refresco</b>				
<b>QUANTIDADE DE REFEIÇÕES SERVIDAS:</b>				<b>1803</b>
<b>ITENS</b>	<b>UNIDADE MEDIDA</b>	<b>QTDE</b>	<b>CUSTO UNITÁRIO</b>	<b>CUSTO TOTAL</b>
Alho triturado	KG	0,120	R\$ 9,67	R\$ 1,16
Arroz	KG	180	R\$ 1,08	R\$ 194,40
Cebola	KG	20	R\$ 1,20	R\$ 24,00
Cebolinha	MAÇO	2	R\$ 0,41	R\$ 0,82
Coloral em pó	KG	1	R\$ 2,20	R\$ 2,20
Farinha de mandioca	KG	8	R\$ 1,35	R\$ 10,80



Feijão carioca	KG	90	R\$ 3,42	R\$ 307,80
Fubá	KG	3	R\$ 0,84	R\$ 2,52
Gelatina em pó	KG	30	R\$ 3,10	R\$ 93,00
Molho de pimenta	FRASCO	6	R\$ 2,49	R\$ 14,94
Molho Shoyu (900 ml)	FRASCO	11	R\$ 2,25	R\$ 24,75
Óleo comestível Lata (18L)	LATA	5	R\$ 73,50	R\$ 367,50
Refresco em pó	KG	30	R\$ 22,30	R\$ 669,00
Sal refinado	KG	11	R\$ 0,47	R\$ 5,17
Salsinha	MAÇO	1	R\$ 0,41	R\$ 0,41
Steak de frango	KG	250	R\$ 4,20	R\$ 1.050,00
Tomate maduro	CX	1	R\$ 31,89	R\$ 31,89
Tomate salada	CX	15	R\$ 44,69	R\$ 670,35
Vinagre c/ 750 ml	FRASCO	6	R\$ 0,74	R\$ 4,44
<b>Custo total com materiais diretos do dia 01/08/2008</b>				<b>R\$ 3.475,15</b>

Portanto, foi apresentado na Tabela 3, o cardápio servido no dia 01 de agosto de 2008, contendo todos os materiais diretos consumidos, a unidade de medida, a quantidade utilizada, o custo unitário e custo total. As quantidades foram levantadas mediante planilhas disponibilizadas aos funcionários ao longo do mês e os custos das respectivas notas fiscais, como já informado.

#### 4.3.2 Mão-de-obra

No restaurante universitário são 41 funcionários, sendo técnicos administrativos, auxiliares operacionais, cozinheiros, agente de segurança interna e nutricionista. Por serem servidores do estado, os salários são diferentes dentro da mesma categoria, de acordo com o tempo de serviço e ao grau de escolaridade de cada um.

Dos 41 funcionários que estão à disposição do restaurante, 36 foram classificados como custos, dentre eles estão os cozinheiros e auxiliares operacionais, e os demais como despesas. Os valores referentes aos salários de cada funcionário foram obtidos mediante consulta junto ao setor de recursos humanos da Universidade. Como se trata de uma entidade pública não existe encargos sociais por parte da empresa, pois todos são funcionários públicos estaduais (estatutários). Por trabalharem em local classificado como insalubre todos recebem um adicional de insalubridade.

O valor da folha de pagamento do restaurante foi classificado como fixo, uma vez que os salários não variam de acordo com a quantidade de refeições servidas, sendo um total de R\$ 62.697,49. Porém, todos estão diretamente ligados ao preparo das refeições, mas não é possível a mensuração por objeto de custeio, por isso são custos fixos indiretos. Para alocação deste custo com mão-de-obra ao custo

das refeições servidas pelo restaurante foi dividido o total da folha de pagamento pela quantidade de dias trabalhados no mês de agosto.

Os itens da Tabela 4 não são ingredientes utilizados no preparo das refeições, porém são produtos consumidos pelos funcionários do restaurante, por isso foram classificados como custos com mão-de-obra.

A Tabela 4 apresenta os itens, unidade de medida, total consumido durante o mês de agosto, o custo unitário e o custo total.

**Tabela 4 – Custo adicional com mão-de-obra**

Itens	Unidade de Medida	Total	Custo Unitário	Custo Total
Açúcar cristal	Kg	48	R\$ 0,68	R\$ 32,64
Café em pó	Kg	24	R\$ 4,94	R\$ 118,56
Leite tipo C	Lt	96	R\$ 1,56	R\$ 149,76
Margarina	Kg	3,6	R\$ 2,93	R\$ 10,55
Pão francês	Kg	36	R\$ 4,94	R\$ 177,84
<b>Custo total do mês de agosto/2008</b>				<b>R\$ 489,35</b>
<b>Custo por dia</b>				<b>R\$ 26,39</b>

Portanto, o custo com mão-de-obra foi de (R\$ 62.697,49 + R\$ 489,35), e o custos médio diário foi de R\$ 2.632,78 (R\$ 63.186,84 / 24 dias).

#### 4.3.3 Custos indiretos de fabricação

Para o cálculo dos custos das refeições foram classificados como custos indiretos os itens constantes na Tabela 5 por se tratar de materiais utilizados pelos funcionários na cozinha do restaurante durante o preparo das refeições. São considerados indiretos, por serem utensílios de cozinha e, também, itens de segurança dos cozinheiros e auxiliares. Estes itens são utilizados durante o preparo de todas as refeições do mês, mas não é possível mensurar objetivamente por objeto de custeio.

A Tabela 5 apresenta os itens, unidade de medida, total consumido durante o mês de agosto de 2008, o custo unitário e o custo total. Estes dados foram coletados no setor administrativo do restaurante por meio de consulta às notas fiscais de compra dos materiais. Foi fornecida para os responsáveis pelo restaurante uma planilha contendo todos os itens consumidos, para que fossem coletadas, dia-a-dia, as quantidades utilizadas de cada um.

**Tabela 5 – Custos indiretos de fabricação**

<b>Itens</b>	<b>Unidade de Medida</b>	<b>Total Mensal</b>	<b>Custo Unitário</b>	<b>Custo Total</b>	<b>%</b>
<b>Avental de couro</b>	<b>Un.</b>	<b>1</b>	<b>R\$ 12,00</b>	<b>R\$ 12,00</b>	<b>0,24</b>
<b>Avental de vinil</b>	<b>Un.</b>	<b>8</b>	<b>R\$ 7,00</b>	<b>R\$ 56,00</b>	<b>1,12</b>
<b>Bandeja branco açougue</b>	<b>Un.</b>	<b>15</b>	<b>R\$ 11,90</b>	<b>R\$ 178,50</b>	<b>3,58</b>
<b>Botas Grendha Feminina</b>	<b>Un.</b>	<b>4</b>	<b>R\$ 16,00</b>	<b>R\$ 64,00</b>	<b>1,28</b>
<b>Botas Vulcabras Masc.</b>	<b>Un.</b>	<b>3</b>	<b>R\$ 28,50</b>	<b>R\$ 85,50</b>	<b>1,71</b>
<b>Canecão de alumínio nº16</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 14,50</b>	<b>R\$ 29,00</b>	<b>0,58</b>
<b>Canecão de alumínio nº18</b>	<b>Un.</b>	<b>1</b>	<b>R\$ 19,90</b>	<b>R\$ 19,90</b>	<b>0,40</b>
<b>Concha feijão</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 13,90</b>	<b>R\$ 27,80</b>	<b>0,56</b>
<b>Copos descartáveis 100ml</b>	<b>Un.</b>	<b>4600</b>	<b>R\$ 0,02</b>	<b>R\$ 92,00</b>	<b>1,84</b>
<b>Espumadeira inox</b>	<b>Un.</b>	<b>3</b>	<b>R\$ 11,90</b>	<b>R\$ 35,70</b>	<b>0,72</b>
<b>Faca de cozinha</b>	<b>Un.</b>	<b>6</b>	<b>R\$ 29,00</b>	<b>R\$ 174,00</b>	<b>3,49</b>
<b>Gás de cozinha 45 Kg</b>	<b>Un.</b>	<b>1</b>	<b>R\$ 124,90</b>	<b>R\$ 124,90</b>	<b>2,50</b>
<b>Jarras Plásticas 1.75 lts</b>	<b>Un.</b>	<b>4</b>	<b>R\$ 3,00</b>	<b>R\$ 12,00</b>	<b>0,24</b>
<b>Lenha para caldeira m3</b>	<b>M3</b>	<b>47,1</b>	<b>R\$ 55,00</b>	<b>R\$ 2.590,50</b>	<b>51,94</b>
<b>Luva de couro (raspa)</b>	<b>Pr</b>	<b>1</b>	<b>R\$ 5,00</b>	<b>R\$ 5,00</b>	<b>0,10</b>
<b>Luva plástica (nitrilica)</b>	<b>Pr</b>	<b>8</b>	<b>R\$ 4,90</b>	<b>R\$ 39,20</b>	<b>0,79</b>
<b>Óleo diesel (caldeira)</b>	<b>Lt</b>	<b>640</b>	<b>R\$ 1,50</b>	<b>R\$ 960,00</b>	<b>19,25</b>
<b>Palito de dente</b>	<b>Cx</b>	<b>10</b>	<b>R\$ 6,20</b>	<b>R\$ 62,00</b>	<b>1,24</b>
<b>Papel toalha interfolhas c/ 1.250 fls</b>	<b>Fd</b>	<b>27</b>	<b>R\$ 6,67</b>	<b>R\$ 180,09</b>	<b>3,61</b>
<b>Peneira 40 cm</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 6,80</b>	<b>R\$ 13,60</b>	<b>0,27</b>
<b>Pincel tigre</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 13,00</b>	<b>R\$ 26,00</b>	<b>0,52</b>
<b>Rede proteção cabelo</b>	<b>Un.</b>	<b>20</b>	<b>R\$ 1,20</b>	<b>R\$ 24,00</b>	<b>0,48</b>
<b>Sabonete antisept. (refil) 800 ml</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 6,80</b>	<b>R\$ 13,60</b>	<b>0,27</b>
<b>Saleiro de mesa</b>	<b>Un.</b>	<b>9</b>	<b>R\$ 0,65</b>	<b>R\$ 5,85</b>	<b>0,12</b>
<b>Sapato de segurança</b>	<b>Pr</b>	<b>4</b>	<b>R\$ 36,50</b>	<b>R\$ 146,00</b>	<b>2,93</b>
<b>Serra fita 282 mm para o</b>	<b>Un.</b>	<b>1</b>	<b>R\$ 10,50</b>	<b>R\$ 10,50</b>	<b>0,21</b>

açougue					
<b>TOTAL DO MÊS DE AGOSTO</b>				<b>R\$ 4.987,64</b>	<b>100%</b>
<b>CUSTO POR DIA</b>					<b>R\$ 207,82</b>

Destacam-se nesta tabela os valores da lenha e do óleo diesel para caldeira, consumidos no mês de agosto de 2008. Estes são utilizados na caldeira do restaurante para o preparo das refeições e juntos representam aproximadamente 71% dos custos indiretos de fabricação.

A água e a energia elétrica utilizadas no preparo das refeições não fizeram parte dos cálculos dos custos das refeições, apesar de serem itens de grande consumo, por não haver no restaurante um medidor exclusivo. Portanto não foi possível identificar quanto de água e energia elétrica o restaurante consome para o preparo das refeições. Estes itens são custeados pela Universidade, por isso não há a preocupação por parte dos responsáveis pelo restaurante em medir o seu consumo. A depreciação não foi incluída nos custos das refeições, visto que os materiais permanentes do restaurante, pela contabilidade, já foram totalmente depreciados, por apresentarem longo tempo de uso, mas ainda continuam sendo utilizados, apesar disso.

#### 4.3.4 Despesas fixas e indiretas

Os itens constantes na Tabela 6 são despesas fixas por se tratar de materiais de higiene, limpeza e consumo no setor administrativo, utilizados para que o restaurante possa oferecer suas refeições com qualidade e higiene. Estes itens não fazem parte do processo produtivo do restaurante, ou seja, são produtos utilizados fora do setor produtivo, portanto, são classificados como despesas. São fixas por se tratarem de despesas que não variam de acordo com o número de refeições servidas, pois a área construída do restaurante é sempre a mesma para que a limpeza seja feita. São indiretas por não ser possível a mensuração objetiva para cada objeto de custeio, ou seja, cada tipo de cardápio.

Na Tabela 6 são apresentados os itens classificados como despesas fixas indiretas, unidade de medida, total consumido no mês de agosto de 2008, valor unitário e valor total. Esses dados foram coletados com base em planilhas elaboradas e disponibilizadas para os funcionários do restaurante tomarem nota de tudo o que era utilizado no dia-a-dia durante o mês de agosto de 2008. Os custos unitários foram obtidos por meio de pesquisa em notas fiscais de compra do setor administrativo do restaurante.

Tabela 6 – Despesas fixas e indiretas

Itens	Unidade de Medida	Consumo Mensal	Custo Unitário	Custo Total
Água sanitária (DQI)	Lt	29,5	R\$ 0,60	R\$ 17,70
Álcool 96° (comum)	Lt	22,5	R\$ 2,43	R\$ 54,68
Almofada para carimbo	Un.	2	R\$ 6,50	R\$ 13,00
Balde plástico 15 L	Un.	4	R\$ 2,75	R\$ 11,00
Balde plástico c/tampa 41 L	Un.	3	R\$ 49,50	R\$ 148,50
Balde plástico c/tampa 86L	Un.	1	R\$ 55,00	R\$ 55,00
Caderno pequeno	Un.	2	R\$ 1,90	R\$ 3,80
Caneta esferográfica azul	Un.	9	R\$ 0,70	R\$ 6,30
Cartucho para impressora Colorido	Un.	1	R\$ 35,00	R\$ 35,00
Cartucho para impressora Preto	Un.	4	R\$ 35,00	R\$ 140,00
Chuveiro elétrico	Un.	1	R\$ 26,00	R\$ 26,00
Clips 4/0 aço niquelado cx c/ 500unid.	Cx	1	R\$ 3,99	R\$ 3,99
Desinfetante (DQI)	Lt	9	R\$ 0,60	R\$ 5,40
Detergente alc./clorado (1/coz.)	Lt	19	R\$ 0,80	R\$ 15,20
Detergente bactericida p/ piso	Lt	19	R\$ 1,00	R\$ 19,00
Detergente desingordurante	Lt	9,5	R\$ 4,50	R\$ 42,75
Detergente neutro	Lt	345	R\$ 0,80	R\$ 276,00

<b>Elástico para dinheiro</b>	<b>Pt</b>	<b>3</b>	<b>R\$ 0,99</b>	<b>R\$ 2,97</b>
<b>Envelope grande</b>	<b>Un.</b>	<b>15</b>	<b>R\$ 0,18</b>	<b>R\$ 2,70</b>
<b>Envelope pequeno</b>	<b>Un.</b>	<b>30</b>	<b>R\$ 0,05</b>	<b>R\$ 1,50</b>
<b>Escova para roupa</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 1,30</b>	<b>R\$ 2,60</b>
<b>Esponja de aço c/ 8 unid. (bombril)</b>	<b>Pct.</b>	<b>30</b>	<b>R\$ 1,75</b>	<b>R\$ 52,50</b>
<b>Esponja fibrosa p/limpeza pesada</b>	<b>Un.</b>	<b>18</b>	<b>R\$ 0,83</b>	<b>R\$ 14,94</b>
<b>Esponja p/ lavar copos</b>	<b>Un.</b>	<b>24</b>	<b>R\$ 0,44</b>	<b>R\$ 10,56</b>
<b>Lâmpadas incandescentes 60/100 150w</b>	<b>Un.</b>	<b>12</b>	<b>R\$ 0,95</b>	<b>R\$ 11,40</b>
<b>Lápis preto</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 0,60</b>	<b>R\$ 1,20</b>
<b>Limpa Vidros</b>	<b>Lt</b>	<b>8</b>	<b>R\$ 2,22</b>	<b>R\$ 17,76</b>
<b>Pá para lixo de metal</b>	<b>Un.</b>	<b>1</b>	<b>R\$ 0,85</b>	<b>R\$ 0,85</b>
<b>Palito de dente</b>	<b>Cx</b>	<b>10</b>	<b>R\$ 6,20</b>	<b>R\$ 62,00</b>
<b>Papel higiênico (RI 300 mt)</b>	<b>Un.</b>	<b>27</b>	<b>R\$ 2,09</b>	<b>R\$ 56,43</b>
<b>Papel sulfite c/500 fls</b>	<b>Pt</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 11,50</b>	<b>R\$ 23,00</b>
<b>Pasta c/ elástico</b>	<b>Un.</b>	<b>4</b>	<b>R\$ 1,00</b>	<b>R\$ 4,00</b>
<b>Pilha pequena 1,5 AA</b>	<b>Un.</b>	<b>4</b>	<b>R\$ 3,20</b>	<b>R\$ 12,80</b>
<b>Prendedor de roupa</b>	<b>Dz</b>	<b>5</b>	<b>R\$ 0,45</b>	<b>R\$ 2,25</b>
<b>Rodo de borracha</b>	<b>Un.</b>	<b>6</b>	<b>R\$ 2,12</b>	<b>R\$ 12,72</b>
<b>Rodo de espuma</b>	<b>Un.</b>	<b>2</b>	<b>R\$ 1,94</b>	<b>R\$ 3,88</b>

Sabão (suma Power Clor) 1/louças 5,5K	Gr	2442	R\$ 0,06	R\$ 146,52
Sabão em pedra (200gr)	Un.	86	R\$ 0,42	R\$ 36,12
Sabonete 90 gr	Un.	14	R\$ 0,44	R\$ 6,16
Sabonete líquido (DQI)	Lt	6	R\$ 0,90	R\$ 5,40
Saco p/ lixo 0,010 mm 110x90cm	Un.	212	R\$ 0,90	R\$ 190,80
Saco p/ lixo 0,010 mm 120x140cm	Un.	138	R\$ 0,22	R\$ 30,36
Saco p/ lixo 100litros	Un.	28	R\$ 0,22	R\$ 6,16
Saco p/ lixo 30 Lt	Un.	28	R\$ 0,24	R\$ 6,72
Saco vazio de algodão (p/limpeza)	Un.	33	R\$ 1,68	R\$ 55,44
Sapólio 300 gr	Fr	14	R\$ 0,81	R\$ 11,34
Ticket tipo avulso (bloco c/1000)	Bl	1	R\$ 3,70	R\$ 3,70
Ticket tipo estudante (bloco c/1000)	Bl	31	R\$ 6,33	R\$ 196,23
Ticket tipo servidor (bloco c/1000)	Bl	2	R\$ 6,67	R\$ 13,34
Vassoura de nylon	Un.	6	R\$ 4,25	R\$ 25,50
Vassoura de palha	Un.	8	R\$ 4,36	R\$ 34,88
Vassoura para vaso sanitário	Un.	2	R\$ 2,50	R\$ 5,00
<b>TOTAL DO MÊS DE AGOSTO</b>				<b>R\$ 1.943,05</b>
<b>Despesas por dia</b>				<b>R\$ 80,96</b>

Os itens constantes na Tabela 6 não possuem relação direta com as refeições servidas pelo restaurante; portanto, não há como medir o quanto cada cardápio consome de despesas para ser elaborado. Por isso será incorporado por meio de divisão pelos dias de funcionamento do restaurante, ou seja, o valor será igual para

todos. As despesas fixas e indiretas do restaurante no mês de agosto de 2008 somam R\$ 1.943,05, sendo que por dia R\$ 80,96.

São classificados, também, como despesas fixas os salários dos Técnicos Administrativos e Agentes de Segurança Interna do restaurante. Foram assim classificados por serem funcionários que não estão ligados diretamente ao processo produtivo. Essas despesas com os salários dos funcionários totalizam R\$ 9.831,61, que para alocação ao objeto de custeio teve o mesmo tratamento das demais despesas, dividindo-se pelo total de dias trabalhados no mês de agosto, ou seja, R\$ 9.831,61 divididos por 24 dias, sendo, portanto, R\$ 409,65 por dia.

#### 4.3.5 Despesas variáveis

Foram classificados como despesas variáveis os itens constantes na Tabela 7, por serem itens utilizados no restaurante para servir as refeições, os quais variam de acordo com o número de refeições servidas no mês.

Tabela 7 – Despesas variáveis

Itens	Unidade de Medida	Total Mensal	Custo Unitário	Custo Total
Copos descartáveis 180ml	Un.	56100	R\$ 0,02	R\$ 1.122,00
Guardanapo de papel (cx c/1000)	Un.	49900	R\$ 0,01	R\$ 279,44
<b>TOTAL DO MÊS DE AGOSTO</b>				<b>R\$ 1.401,44</b>

Os copos são utilizados para que o refresco seja servido juntamente com as refeições, e os guardanapos são colocados nas bandejas com os talheres.

Uma vez discutidos cada item de custo e despesa, o próximo passo consiste nos cálculos do custo das refeições servidas pelo restaurante universitário por meio dos métodos de custeio.

#### 4.4 Métodos de custeio

Neste tópico é apresentado o cálculo dos custos das refeições servidas pelo restaurante universitário utilizando dos métodos de custeio variável, por absorção e pleno, conforme previsto nos objetivos deste trabalho.

##### 4.4.1 Custeio variável

No mês de agosto de 2008 foram servidas 49.495 refeições em 24 dias úteis, totalizando uma receita de R\$ 74.063,84. Na Tabela 8 consta a demonstração de resultado pelo custeio variável, em que consta o dia do mês trabalhado, a quantidade de refeições servidas no dia, a receita do dia, os custos variáveis, as despesas variáveis e a margem de contribuição.



**Tabela 8 – Demonstração de resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio variável**

<b>Data</b>	<b>Qtde</b>	<b>Receita</b>	<b>Custos Variáveis</b>	<b>Despesas Variáveis</b>	<b>Margem de Contribuição</b>
1	1803	R\$ 2.670,24	R\$ 3.475,15	R\$ 50,64	R\$ (855,55)
2	1286	R\$ 2.006,88	R\$ 3.301,99	R\$ 38,40	R\$ (1.333,51)
4	2417	R\$ 3.584,48	R\$ 6.237,08	R\$ 74,00	R\$ (2.726,60)
5	2282	R\$ 3.383,68	R\$ 4.194,58	R\$ 63,44	R\$ (874,34)
6	2546	R\$ 3.782,88	R\$ 7.185,17	R\$ 74,56	R\$ (3.476,85)
7	2715	R\$ 4.036,48	R\$ 7.170,47	R\$ 61,68	R\$ (3.195,67)
8	1521	R\$ 2.227,04	R\$ 5.381,93	R\$ 48,96	R\$ (3.203,85)
9	949	R\$ 1.413,60	R\$ 3.887,76	R\$ 25,60	R\$ (2.499,76)
11	2437	R\$ 3.634,24	R\$ 6.122,40	R\$ 63,44	R\$ (2.551,60)
12	2349	R\$ 3.512,16	R\$ 5.682,21	R\$ 62,88	R\$ (2.232,93)
13	2187	R\$ 3.231,68	R\$ 5.762,64	R\$ 62,88	R\$ (2.593,84)
14	1647	R\$ 2.441,92	R\$ 3.767,76	R\$ 50,08	R\$ (1.375,92)
18	2894	R\$ 4.378,88	R\$ 6.255,07	R\$ 80,80	R\$ (1.956,99)
19	2216	R\$ 3.309,44	R\$ 4.062,12	R\$ 63,44	R\$ (816,12)
20	2849	R\$ 4.259,04	R\$ 5.449,41	R\$ 76,80	R\$ (1.267,17)
21	2188	R\$ 3.319,36	R\$ 5.898,06	R\$ 70,00	R\$ (2.648,70)
22	1363	R\$ 2.089,92	R\$ 4.919,50	R\$ 38,40	R\$ (2.867,98)
23	1242	R\$ 1.919,36	R\$ 5.282,30	R\$ 37,84	R\$ (3.400,78)
25	2262	R\$ 3.385,60	R\$ 5.313,56	R\$ 63,44	R\$ (1.991,40)
26	2500	R\$ 3.743,52	R\$ 7.483,11	R\$ 70,56	R\$ (3.810,15)
27	2579	R\$ 3.858,24	R\$ 6.164,98	R\$ 71,68	R\$ (2.378,42)
28	2647	R\$ 3.963,84	R\$ 4.988,61	R\$ 75,68	R\$ (1.100,45)
29	1272	R\$ 1.881,44	R\$ 4.897,26	R\$ 38,40	R\$ (3.054,22)
30	1344	R\$ 2.029,92	R\$ 3.479,73	R\$ 37,84	R\$ (1.487,65)
<b>Total</b>	<b>49495</b>	<b>R\$ 74.063,84</b>	<b>R\$ 126.362,86</b>	<b>R\$ 1.401,44</b>	<b>R\$ (53.700,46)</b>

As receitas constantes na Tabela 8 foram extraídas de planilhas de controle diário elaboradas pelos funcionários do setor administrativo do restaurante. Os custos variáveis são compostos pelos materiais diretos, ou seja, os ingredientes utilizados

no preparo de cada cardápio. As despesas variáveis são os materiais utilizados para servir as refeições, por isso foi possível identificar o quanto era consumido por cardápio.

Pode-se observar na Tabela 8 que em todos os dias a margem de contribuição é negativa, ou seja, a receita não é suficiente para o pagamento dos materiais diretos (custos variáveis e despesas variáveis).

#### 4.4.2 Custeio por absorção

Neste tópico são apresentados os cálculos dos custos das refeições servidas pelo restaurante utilizando-se o custeio por absorção, em que todos os custos variáveis e fixos são alocados às refeições.

Os custos fixos e indiretos apresentados na Tabela 9 foram alocados às refeições, utilizando como critério os dias trabalhados no mês de agosto. Foi utilizado este critério, pois, os custos fixos e indiretos são compostos pelos custos com a mão-de-obra e com custos com materiais utilizados no preparo das refeições; portanto, independente do número de refeições servidas estes custos não variam. Por isso, o total destes custos foi dividido pelos dias trabalhados no mês de agosto de 2008.

Na Tabela 9 consta a demonstração do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio por absorção, em que pode ser observada a receita, o custo variável, o custo fixo, resultando em uma margem bruta negativa em todos os dias do mês.

Tabela 9 – Demonstração do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio por absorção

Data	Qtde	Receita	Custo Variável	Custo Fixo	Margem Bruta
1	1803	R\$ 2.670,24	R\$ 3.475,15	R\$ 2.840,60	R\$ (3.645,51)
2	1286	R\$ 2.006,88	R\$ 3.301,99	R\$ 2.840,60	R\$ (4.135,71)
4	2417	R\$ 3.584,48	R\$ 6.237,08	R\$ 2.840,60	R\$ (5.493,21)
5	2282	R\$ 3.383,68	R\$ 4.194,58	R\$ 2.840,60	R\$ (3.651,51)
6	2546	R\$ 3.782,88	R\$ 7.185,17	R\$ 2.840,60	R\$ (6.242,89)
7	2715	R\$ 4.036,48	R\$ 7.170,47	R\$ 2.840,60	R\$ (5.974,60)
8	1521	R\$ 2.227,04	R\$ 5.381,93	R\$ 2.840,60	R\$ (5.995,50)
9	949	R\$ 1.413,60	R\$ 3.887,76	R\$ 2.840,60	R\$ (5.314,76)
11	2437	R\$ 3.634,24	R\$ 6.122,40	R\$ 2.840,60	R\$ (5.328,77)

12	2349	R\$ 3.512,16	R\$ 5.682,21	R\$ 2.840,60	R\$ (5.010,66)
13	2187	R\$ 3.231,68	R\$ 5.762,64	R\$ 2.840,60	R\$ (5.371,57)
14	1647	R\$ 2.441,92	R\$ 3.767,76	R\$ 2.840,60	R\$ (4.166,44)
18	2894	R\$ 4.378,88	R\$ 6.255,07	R\$ 2.840,60	R\$ (4.716,79)
19	2216	R\$ 3.309,44	R\$ 4.062,12	R\$ 2.840,60	R\$ (3.593,28)
20	2849	R\$ 4.259,04	R\$ 5.449,41	R\$ 2.840,60	R\$ (4.030,97)
21	2188	R\$ 3.319,36	R\$ 5.898,06	R\$ 2.840,60	R\$ (5.419,30)
22	1363	R\$ 2.089,92	R\$ 4.919,50	R\$ 2.840,60	R\$ (5.670,18)
23	1242	R\$ 1.919,36	R\$ 5.282,30	R\$ 2.840,60	R\$ (6.203,54)
25	2262	R\$ 3.385,60	R\$ 5.313,56	R\$ 2.840,60	R\$ (4.768,57)
26	2500	R\$ 3.743,52	R\$ 7.483,11	R\$ 2.840,60	R\$ (6.580,19)
27	2579	R\$ 3.858,24	R\$ 6.164,98	R\$ 2.840,60	R\$ (5.147,35)
28	2647	R\$ 3.963,84	R\$ 4.988,61	R\$ 2.840,60	R\$ (3.865,37)
29	1272	R\$ 1.881,44	R\$ 4.897,26	R\$ 2.840,60	R\$ (5.856,43)
30	1344	R\$ 2.029,92	R\$ 3.479,73	R\$ 2.840,60	R\$ (4.290,41)
<b>Total</b>	<b>49495</b>	<b>R\$ 74.063,84</b>	<b>R\$ 126.362,86</b>	<b>R\$ 68.174,48</b>	<b>R\$ (120.473,50)</b>

Os custos fixos são compostos pelos custos com a mão-de-obra, num total de R\$ 63.186,84 e os itens constantes na Tabela 5 (R\$ 4.987,64) que foram divididos pelos dias trabalhos no mês de agosto, sendo R\$ 2.840,60 por dia.

Na Tabela 9 observa-se que no mês de agosto de 2008 o restaurante universitário teve uma margem bruta negativa de R\$ 120.473,50.

#### 4.4.3 Custeio pleno

Pelo custeio pleno todos os custos e despesas são alocados aos objetos de custeio, sendo, neste caso, as refeições servidas. Para a alocação dos custos fixos e despesas fixas o critério utilizado é o de dias trabalhados no mês, em que o total dos custos e despesas fixas foi dividido por 24 dias úteis, pois independente do número de refeições servidas estes custos e despesas deverão ser cobertas.

Na Tabela 10 apresenta-se a demonstração do resultado do mês de agosto pelo custeio pleno, em que pode ser constatado o quanto o restaurante apresentou de déficit durante o mês. Ressalta-se que as despesas fixas são formadas pelas despesas constantes na Tabela 6 (R\$ 1943,05) mais as despesas relativas aos funcionários que desempenham atividades administrativas (R\$ 9831,61), perfazendo o total de R\$ 11.774,66.

**Tabela 130 – Demonstração do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio pleno**

<b>Data</b>	<b>Qtde</b>	<b>Receita</b>	<b>Custos Variáveis</b>	<b>Custos Fixos</b>	<b>Despesas Variáveis</b>	<b>Despesas Fixas</b>	<b>Margem Operacional</b>
1	1803	R\$ 2.670,24	R\$ 3.475,15	R\$ 2.840,60	R\$ 50,64	R\$ 490,61	R\$ (4.186,76)
2	1286	R\$ 2.006,88	R\$ 3.301,99	R\$ 2.840,60	R\$ 38,40	R\$ 490,61	R\$ (4.664,72)
4	2417	R\$ 3.584,48	R\$ 6.237,08	R\$ 2.840,60	R\$ 74,00	R\$ 490,61	R\$ (6.057,82)
5	2282	R\$ 3.383,68	R\$ 4.194,58	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (4.205,56)
6	2546	R\$ 3.782,88	R\$ 7.185,17	R\$ 2.840,60	R\$ 74,56	R\$ 490,61	R\$ (6.808,06)
7	2715	R\$ 4.036,48	R\$ 7.170,47	R\$ 2.840,60	R\$ 61,68	R\$ 490,61	R\$ (6.526,89)
8	1521	R\$ 2.227,04	R\$ 5.381,93	R\$ 2.840,60	R\$ 48,96	R\$ 490,61	R\$ (6.535,07)
9	949	R\$ 1.413,60	R\$ 3.887,76	R\$ 2.840,60	R\$ 25,60	R\$ 490,61	R\$ (5.830,97)
11	2437	R\$ 3.634,24	R\$ 6.122,40	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (5.882,82)
12	2349	R\$ 3.512,16	R\$ 5.682,21	R\$ 2.840,60	R\$ 62,88	R\$ 490,61	R\$ (5.564,15)
13	2187	R\$ 3.231,68	R\$ 5.762,64	R\$ 2.840,60	R\$ 62,88	R\$ 490,61	R\$ (5.925,06)
14	1647	R\$ 2.441,92	R\$ 3.767,76	R\$ 2.840,60	R\$ 50,08	R\$ 490,61	R\$ (4.707,13)
18	2894	R\$ 4.378,88	R\$ 6.255,07	R\$ 2.840,60	R\$ 80,80	R\$ 490,61	R\$ (5.288,20)

19	2216	R\$ 3.309,44	R\$ 4.062,12	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (4.147,33)
20	2849	R\$ 4.259,04	R\$ 5.449,41	R\$ 2.840,60	R\$ 76,80	R\$ 490,61	R\$ (4.598,38)
21	2188	R\$ 3.319,36	R\$ 5.898,06	R\$ 2.840,60	R\$ 70,00	R\$ 490,61	R\$ (5.979,91)
22	1363	R\$ 2.089,92	R\$ 4.919,50	R\$ 2.840,60	R\$ 38,40	R\$ 490,61	R\$ (6.199,19)
23	1242	R\$ 1.919,36	R\$ 5.282,30	R\$ 2.840,60	R\$ 37,84	R\$ 490,61	R\$ (6.731,99)
25	2262	R\$ 3.385,60	R\$ 5.313,56	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (5.322,62)
26	2500	R\$ 3.743,52	R\$ 7.483,11	R\$ 2.840,60	R\$ 70,56	R\$ 490,61	R\$ (7.141,36)
27	2579	R\$ 3.858,24	R\$ 6.164,98	R\$ 2.840,60	R\$ 71,68	R\$ 490,61	R\$ (5.709,64)
28	2647	R\$ 3.963,84	R\$ 4.988,61	R\$ 2.840,60	R\$ 75,68	R\$ 490,61	R\$ (4.431,66)
29	1272	R\$ 1.881,44	R\$ 4.897,26	R\$ 2.840,60	R\$ 38,40	R\$ 490,61	R\$ (6.385,44)
30	1344	R\$ 2.029,92	R\$ 3.479,73	R\$ 2.840,60	R\$ 37,84	R\$ 490,61	R\$ (4.818,86)
<b>Total</b>	<b>49495</b>	<b>R\$ 74.063,84</b>	<b>R\$ 126.362,86</b>	<b>R\$ 68.174,48</b>	<b>R\$ 1.401,44</b>	<b>R\$11.774,66</b>	<b>R\$ (133.649,60)</b>

Durante o mês de agosto o restaurante universitário apresentou um déficit de R\$ 133.649,60, sendo que a receita foi de apenas R\$ 74.063,84, que representa 35,65% dos custos e despesas totais. Destaca-se que os itens mais representativos são os custos variáveis, que são os ingredientes utilizados no preparo das refeições e os custos fixos formados pela mão-de-obra e outros custos fixos, num total de R\$ 207.713,44.

Observa-se que nos dias 06 e 26 o restaurante obteve as margens operacionais negativas mais elevadas, apesar de serem alguns dos dias que mais usuários compareceram ao restaurante. Nota-se, também, os dias 8, 23 e 29 a margem operacional negativa é muito elevada, em razão da diminuição do número de refeições servidas. Com isso observa-se que como os custos com a mão-de-obra são representativos no montante dos custos fixos o custo das refeições se eleva, pois o valor é distribuído igualmente para todos os dias, não levando em conta a quantidade de refeições servidas.

#### 4.5 Comparação entre os métodos

Este tópico tem por finalidade proceder à comparação dos resultados obtidos com a aplicação dos métodos de custeio variável, absorção e pleno em um restaurante universitário.

A Tabela 11 apresenta um resumo do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio variável, em que se observa uma receita líquida insuficiente para o pagamento dos custos variáveis e despesas variáveis.

**Tabela 11 – Resumo da demonstração de resultado pelo custeio variável – Agosto/2008**

	Total	Unitário
Receita líquida	R\$ 74.063,84	R\$ 1,50
(-) Custos variáveis	R\$ 126.362,86	R\$ 2,55
(-) Despesas variáveis	R\$ 1.401,44	R\$ 0,03
(=) Margem de contribuição	R\$ (53.700,46)	R\$ (1,08)

O restaurante apresenta uma margem de contribuição negativa de R\$ 1,08 para cada refeição servida. Observa-se que a receita líquida consegue cobrir somente 58% dos custos e despesas variáveis.

Já pelo custeio por absorção o resultado negativo é maior, pois são considerados, além dos custos variáveis, os custos fixos, como apresenta a Tabela 12.

**Tabela 12 – Resumo da demonstração de resultado pelo custeio por absorção – Agosto/2008**

	Total	Unitário
Receita Líquida	R\$ 74.063,84	R\$ 1,50
(-) Custos Variáveis	R\$ 126.362,86	R\$ 2,55
(-) Custos Fixos	R\$ 68.174,48	R\$ 1,38
(=) Margem Bruta	R\$ (120.473,50)	R\$ (2,43)

Como pelo custeio por absorção não somente os custos variáveis são alocados às refeições, mas, também, os custos fixos, o resultado se torna mais preocupante, pois a margem bruta é negativa em R\$ 2,43 por refeição.

Ao incluir nos custos das refeições todos os custos (fixos e variáveis) e despesas (fixas e variáveis) do restaurante no mês de agosto o déficit é ainda maior como pode ser observado na Tabela 13.

**Tabela 13 – Resumo da demonstração de resultado pelo custeio pleno – Agosto/2008**

		Total	Unitário
	Receita Líquida	R\$ 74.063,84	R\$ 1,50
(-)	Custos variáveis	R\$ 126.362,86	R\$ 2,55
(-)	Custos fixos	R\$ 68.174,48	R\$ 1,38
(-)	Despesas variáveis	R\$ 1.401,44	R\$ 0,03
(-)	Despesas fixas	R\$ 11.774,66	R\$ 0,24
(=)	Margem Operacional	R\$ (133.649,60)	R\$ (2,70)

Quando o método de custeio aplicado ao restaurante é o pleno, observa-se que, os custos e despesas por refeição somam R\$ 4,20, sendo que a preço médio de venda líquida de cada refeição é R\$ 1,50. Portanto o restaurante apresenta um déficit de R\$ 2,70 por refeição. Em termos percentuais o déficit do restaurante fica em torno de 64,9%, portanto a receita líquida paga somente 35,1% dos custos totais.

Para o restaurante pagar todos os seus custos e despesas com a receita resultante da venda de suas refeições, o preço médio de venda deveria ter um acréscimo de aproximadamente 180%.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como o problema apresentado para esta pesquisa foi a falta de controle dos custos das refeições servidas pelo restaurante universitário, definiu-se como objetivo a apuração dos custos das refeições pelos diversos métodos de custeio, tendo como objeto de custeio os cardápios servidos.

Para tanto, foi apresentado, no tópico 2, a trajetória metodológica utilizada para a realização do trabalho. O tópico 3, por sua vez, discutiu toda a fundamentação teórica sobre os métodos de custeio. Como o trabalho foi desenvolvido em um restaurante universitário de uma entidade pública, enquadrado como empresa prestadora de serviços, buscou-se na literatura, suporte teórico sobre este segmento de atividade.

Já no item 4 deste trabalho foram relatadas todas as etapas realizadas para chegar ao conhecimento dos custos praticados pelo restaurante. Assim, para que os custos dos cardápios servidos pelo restaurante universitário pudessem ser calculados, foram elaboradas planilhas que ficaram à disposição dos funcionários do restaurante para tomarem nota de todos os materiais diretos e indiretos que eram utilizados no preparo dos cardápios, ou seja, dia-a-dia, durante o mês de agosto de 2008.

Depois de colhidos todos esses dados, o próximo passo foi a classificação dos custos e despesas, para em seguida realizar os cálculos. Para que isso fosse observado em detalhes foram elaboradas planilhas com as classificações, em que pôde-se observar a unidade de medida, a quantidade, os custos unitários e os custos totais de cada material empregado no preparo das refeições.

O restaurante prepara diversos cardápios durante o mês. Em agosto de 2008, mês em estudo, foram 24 dias de refeições servidas, com 17 variações de cardápio, por isso optou-se por fazer os cálculos dos custos de cada um dos cardápios do mês. O custo com mão-de-obra foi classificado como custo fixo tendo em vista que seu valor total independe da quantidade de refeições servidas. Assim, foi alocada aos cardápios por meio da divisão do custo total mensal pelos dias trabalhados, sendo o mesmo custo para todos os cardápios.

No caso dos custos indiretos das refeições, como não foi possível sua mensuração objetiva por cardápio, optou-se por alocar tais custos de forma igual a cada um dos cardápios preparados no mês.

Para as despesas o procedimento foi o mesmo adotado com os custos indiretos, ou seja, como não foi possível a mensuração direta com os cardápios, o total foi dividido por 24 dias de funcionamento do restaurante no mês de agosto.

Depois de todas as classificações efetuadas, quanto a custos e despesas, fixos e variáveis e diretos e indiretos, o passo seguinte foi o cálculo dos custos das refeições pelos métodos de custeio variável, absorção e pleno.

No custeio variável foram alocados às refeições somente os custos variáveis, que neste caso são somente os ingredientes utilizados no preparo dos cardápios, apresentando uma margem de contribuição negativa em todos os dias do mês de agosto. Destaca-se, portanto, que a receita não é suficiente para cobrir os custos variáveis,

Pelo custeio por absorção, foram alocados às refeições os custos variáveis (ingredientes) e os custos fixos (mão-de-obra e outros custos indiretos). Todos estes custos foram divididos pelos dias trabalhados por não ser possível a relação direta com as refeições.

Já no custeio pleno, conforme recomenda a literatura, todos os custos e despesas foram alocados aos objetos de custeio, ou seja, aos cardápios.

Ao término dos cálculos pelos métodos de custeio, pôde-se realizar a comparação entre eles, concluindo-se que em todos os métodos há um déficit significativo, pois a receita é menor que a soma dos custos e despesas. Pelo custeio variável pôde-se observar que a receita não é suficiente para cobrir os custos variáveis, representados pelos ingredientes, resultando em uma margem de contribuição negativa em todos os cardápios servidos. Quando se observam os resultados apresentados pelo custeio absorção constata-se que a margem bruta é negativa no valor que R\$ 2,43 por refeição.

Como no custeio pleno todos os custos e despesas são alocados aos cardápios, conclui-se que o custo médio unitário das refeições servidas pelo restaurante universitário é de R\$ 4,20 enquanto o preço de venda médio é de R\$ 1,50. Portanto, o preço de venda cobre apenas 35,1% dos custos totais por refeição, resultando em um déficit de 64,9%.

Com os resultados aqui apresentados a instituição poderá fazer uma análise em relação ao preço de venda e o custo para produzir as refeições. Com isso poderá saber se é viável continuar mantendo o restaurante em funcionamento mesmo com o elevado déficit mensal que apresenta, tendo em vista os subsídios recebidos, se há possibilidades de redução dos custos e despesas e se há viabilidade de elevação dos preços praticados.



O que motivou o desenvolvimento deste estudo foi a falta de conhecimento dos custos das refeições servidas pelo restaurante universitário, tendo em vista que a instituição de ensino superior em que está inserida é pública e, portanto, não visa lucro. Mas há a necessidade de um controle efetivo dos custos mesmo assim.

Finalmente, com base nos resultados apresentados neste estudo recomenda-se que a metodologia aqui apresentada para a identificação dos custos das refeições servidas pelo restaurante no mês de agosto de 2008, seja utilizada para os demais meses. Adicionalmente sugere-se que seja feita uma análise quanto à possibilidade de redução dos custos fixos e variáveis, itens mais representativos dos custos das refeições. Outro item a ser analisado é a falta de medidores exclusivos no restaurante para mensurar o consumo de água e energia elétrica, que por não haver controle, tais itens não fizeram parte dos cálculos dos custos.

Recomenda-se, também, que seja utilizada uma metodologia para tratar os custos indiretos e despesas, haja vista, que eles são representativos nos custos totais. Essa metodologia poderia ser o ABC (Custeio Baseado em Atividades) ou o UEP (Unidade de Esforço de Produção), além de outras;

Ressalta, por fim, que esta pesquisa, no âmbito de outras entidades do setor, seja apenas utilizada como direcionamento na aplicação dos métodos de custeio, e suas características observadas e respeitadas, haja vista que os dados e informações aqui constantes fazem parte, exclusivamente, da realidade operacional da instituição estudada.

## Referências

**BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.**

**COLLATTO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane. Método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas. In IX Congresso Internacional de Custos, 2005 – Florianópolis, SC, Brasil.**

**FROSSARD, Afonso Celso Pagano. Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.**

**MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.**

**PEREIRA, Jeronimo Rosário Tanan; SILVA, Alcione Carvalho da. A importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público. In: X Congresso Brasileiro de Custos, 2003 – Vitória, ES – Brasil.**

**REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005 – Florianópolis, SC – Brasil.**

**SCARPIN, Jorge Eduardo; GRANDE, Jefferson Fernando. O ensino da contabilidade de custos voltado às empresas prestadoras de serviços nos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007 – João Pessoa, PB – Brasil.**

**VANDERBECK, Edward J., NAGY, Charles F.. Contabilidade de custos. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.**

**VARTANIAN, Grigor Haig. O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.**

**VARTANIAN, Grigot Hairg. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. [on line] Disponível na internet via [WWW.URL: http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T178.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T178.pdf). Arquivo capturado em 14 de maio de 2006.**

**VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. NEVES, Silvério Dias. Contabilidade de custos: um enfoque gerencial. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GERENCIAMIENTO POR PROCESOS E MELHORIA NO  
RESULTADO ECONÔMICO: UM ESTUDO NO HOSPITAL  
UNIVERSITÁRIO DE UBERLÂNDIA (MG).**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Vidigal Fernandes Martins**

Universidade Federal de Uberlândia  
Professor Mestre

**Lucimar Antônio Cabral de Ávila**

Universidade Federal de Uberlândia  
Professor Mestre

**Márcia Helena da Silva**

Universidade Federal de Uberlândia  
Professora Especialista

**Adeilson Barbosa Soares**

Universidade Federal de Uberlândia  
Professor Mestre

**Edilberto Batista Mendes Neto**

Universidade Federal de Uberlândia  
Professor Especialista

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GERENCIAMENTO POR PROCESSOS E MELHORIA NO RESULTADO ECONÔMICO:  
UM ESTUDO NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE UBERLÂNDIA (MG).**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A discussão abrange as mudanças ocorridas no gerenciamento de processos de uma organização que presta serviços hospitalares. O cenário atual demonstra que os Hospitais Universitários estão passando por reestruturações conforme as transformações sociais, econômicas, políticas e culturais. As particularidades da gestão pública apontaram para a necessidade do conhecimento mais amplo e detalhado do ambiente interno para obtenção de melhores resultados. O trabalho será apresentado em quatro partes. A primeira é uma breve introdução que contextualizará o problema; na segunda será apresentado todo o aparato legal peculiar ao gerenciamento de processos em hospital para melhoria do resultado econômico, bem como mostrar as evoluções dos serviços hospitalares no moldes atuais no setor público; num terceiro momento, será remontado e discutido o cenário do ambiente hospitalar universitário e, finalmente, serão apresentadas as considerações finais contendo a conclusão deste trabalho.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gerenciamento por Processos, Hospital Universitário, Resultado Econômico, Uberlândia (MG).

## **1. INTRODUÇÃO**

As organizações estão passando por um processo de reestruturação produtiva decorrente das transformações sociais, econômicas, políticas e culturais em curso na sociedade contemporânea. Configura-se a necessidade de um certo nível de competitividade atual e futuro.

Estudos de KAPLAN (1997) revelam que durante a era industrial, o sucesso das organizações estava determinado pela maneira como elas se apresentavam frente aos benefícios de economias de escala e escopo. Neste período, a maneira como as organizações incorporavam novas tecnologias aos ativos físicos permitiam a produção em massa eficiente de produtos padronizados.

Atualmente, as organizações não conseguem obter vantagens sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, pois se vive na era da informação.

Segundo KAPLAN (1997), o impacto da era da informação torna-se mais revolucionário para as empresas de serviços do que para as indústrias. Muitas empresas de serviços, entre as quais as dos setores de comunicação, financeiro e assistência médica, conviveram durante muitos anos com um confortável ambiente não competitivo, pois o governo protegia as empresas deste setor contra possíveis entrantes mais competitivos. A partir, principalmente de 1990, o mercado mundial de serviços passa por uma desregulamentação e privatização de empresas. Portanto, com esta mudança de cenário, os gerentes das organizações de serviços devem ter uma nova postura gerencial e a informação de custos e melhoria de processos será essencial, melhorar os resultados econômicos da organização.

Os gestores por serviços precisam avaliar quais são as questões-chave no gerenciamento de uma organização de serviços e compreender a natureza da concorrência emergente na nova economia de serviços. Desta forma é imprescindível o conhecimento do ambiente interno e através da gestão dos processos, será possível melhorar os resultados da organização.

Este trabalho propõe relatar a aplicação de uma gestão por processos no hospital de Clínicas de Uberlândia e demonstrar os resultados econômicos obtidos.

### **1.1 Metodologia**

Neste trabalho serão desenvolvidos dois tipos de pesquisa: teórica e de campo. Na pesquisa teórica serão tratados os conceitos envolvendo o gerenciamento de processo.

A pesquisa de campo foi realizada na gerência de finanças do Hospital de Clínicas de Uberlândia, pertencente à Universidade Federal de Uberlândia – UFU.

A coleta de dados foi feita a partir de observações realizadas no setor e de entrevistas com funcionários.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 O Gerenciamento de Processo em Hospital para Melhoria do Resultado Econômico.**

Segundo GONÇALVES (2000, 7), “processo é qualquer atividade ou um conjunto de atividades que toma input adiciona valor a ele e fornece um output a um cliente específico”. No processo hospitalar, as várias atividades são consumidas para gerar um serviço que pode ser um diagnóstico ou o tratamento da enfermidade. Neste processo, tem-se a entrada (input) de pessoas enfermas, que submetidas a processos de diagnóstico e tratamento, são transformadas em pessoas curadas (output), e para isso vários recursos são consumidos por atividades diversas.

Para HARRINGTON (1993), os processos fazem uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos. Sob esta ótica, para gerar um resultado concreto tendo em vista o cliente final – o paciente curado – o hospital desempenha vários serviços que desenvolvem atividades meio, e desta maneira presta assistência indireta ao paciente, como por exemplo: lavanderia, hotelaria, nutrição e dietética, manutenção, etc.

BITTENCOURT (1999, 48) destaca os recursos humanos e o alto nível de atividades desenvolvidas por um hospital:

(...) há profissionais com alto nível de especialização (como médicos e enfermeiros), atividades com elevada escala de produção (como lavanderia, nutrição e higienização), atividades de usos intensivo de equipamento (como radiologia, laboratório e centro de tratamento intensivo), além das atividades administrativas e de engenharia de apoio.

Na inferência de BITTENCOURT, devido ao alto nível de especialização e ao elevado nível de atividades de uso intensivo, acredita-se que as organizações hospitalares precisam cada vez mais compreender seus processos. De acordo com GONÇALVES (2000, 13) “o futuro vai pertencer às empresas que conseguirem explorar o potencial da centralização das prioridades e dos recursos nos seus processos”.

Assim, torna-se necessário focar o Gerenciamento de Processos como forma de melhoria no resultado de cada área dentro de um hospital, através de: conhecimento geral dos processo com melhor utilização dos recursos; redução de custos diretos e indiretos.

O gerenciamento de processos apresenta algumas hierarquias para classificação, pois segundo GONÇALVES (2000, 10) “a idéia de hierarquia é fundamental para identificação dos processos essenciais e análise sistêmica das organizações”. Com base nesta idéia, os processos podem ser classificados em: macroprocessos e subprocessos.

Entende-se por macroprocesso aquele processo que possui múltiplas funções dentro da organização. Já subprocesso significa as divisões do processo macro, e segundo

RADOS et. al (2001, 11) “os subprocessos recebem entradas e geram saídas em um único departamento”.

No gerenciamento de processo, torna-se necessário demonstrar o processo de uma maneira fácil de ser entendida. Existe uma maneira simples de fazer esta demonstração, ou seja, o diagrama de blocos, onde cada bloco representa um subprocesso, atividade ou tarefa (RADOS et. al., 2001). Utiliza-se o diagrama de blocos para auxiliar a identificação das etapas críticas do processo. Percebe-se que o processo hospitalar possui um conjunto de atividades que demandam recursos e estes custam “muito”. Por isso os hospitais precisam entender seus processos e identificar os recursos envolvidos; torna-se necessário, então, que se desenvolva uma ferramenta de custos para quantificá-los. A partir deste dado fica fácil estabelecer preços dos pacotes ou procedimentos hospitalares, ou mesmo proporcionar melhoria na otimização de recursos de maneira eficientes, eliminando-se os desperdícios do processo, e com isso apresentando melhorias significativas em termos de custo e desempenho.

Deve-se ressaltar que, para melhorar o processo, torna-se necessário que os hospitais também desenvolvam a criatividade, pois segundo RADOS et. al. ( 2000, 57) “a criatividade impulsiona e amplia o conhecimento organizacional”. Desta maneira (BARBOSA apud RADOS, 2000, 57), este conhecimento está implícito nas pessoas através da experiência, e interagindo de maneira cíclica, geram novas idéias que resultam em processos e métodos novos. Acredita-se que, após conhecimento de processos e subprocessos e levantamento dos custos dos recursos envolvidos, torna-se necessário a participação de todas as pessoas envolvidas no processo para que se crie oportunidades de melhorias. Desta forma, os hospitais irão ter condições de melhorar seus resultados econômicos, pois através de idéias e experiências melhora-se o processo, redesenha-se um novo processo mais eficiente e a menor custo, que por sua vez, ao ser confrontado com as diversas receitas geradas pela atividade hospitalar, leva à obtenção de um resultado econômico melhor.

## **2.2. Evolução dos Serviços Hospitalares**

A presença da atividade hospitalar, de acordo com MAUDONNET (1988), tem sido comprovada nos mercados da Babilônia, no Egito e na Grécia antigos, na Índia (226 a.C) e Ceilão (437 a.C), desenvolvendo-se na era cristã.

O primeiro registro da evolução histórica, dentro sistema hospitalar brasileiro e também da América do Sul, é a Santa Casa de Misericórdia de Santos, fundada em 1543 por Braz Cubas (BORBA, 1985). Os cuidados médicos, naquela época, eram baseados em costumes europeus, uma vez que os hospitais eram organizações beneficentes, administradas por entidades religiosas (BITTENCOURT, 1999).

Os hospitais de beneficência têm sua origem na contribuição dos imigrantes que distribuíam entre si os custos de construção e manutenção de casas de saúde, garantindo aos membros de suas colônias o atendimento médico e hospitalar de que precisavam (SIQUEIRA, 1985).

Provavelmente o modelo assistencial brasileiro nos primeiros tempos da colonização foi influenciado pelo Regimento das Capelas e dos Hospitais, da Renascença Portuguesa, que instituiu a Confraria da Misericórdia. A criação das primeiras vilas da colônia era freqüentemente acompanhada das Misericórdias e já no início do Século XVII quase todas as capitanias possuíam casas de misericórdia (GUIMARÃES apud SIQUEIRA, 1985).

A primeira incursão do Estado na assistência à saúde aconteceu para atender às forças armadas. Já a assistência aos pobres, realizada predominantemente nas Santas Casas, custeadas por entidades filantrópicas, paulatinamente se incorpora à responsabilidade do Estado, que assume os grupos em função de sua posição e importância no processo produtivo (SIQUEIRA, 1985).

Na área hospitalar, os administradores procuram teorias que expliquem e auxiliem a gestão destas organizações, uma vez que as entidades hospitalares sofreram influências diretas da forma de organização do sistema de saúde (MEDICI apud BITTENCOURT, 1999)

Até meados do século XIX adotava-se o modelo assistencialista, com as ações de saúde sendo financiadas por recursos fiscais e também por doações. O modelo passou por alterações, sendo substituído pelo previdencialista, que recebia recursos das contribuições sociais sobre folha de pagamento (BITTENCOURT, 1999)

Os modelos assistencialista e previdencialista se mesclam a partir da segunda metade do século XX, possibilitando um terceiro, universalista, cuja intenção é garantir o acesso de todos à saúde. As organizações de saúde (com e sem fins lucrativos) proliferam, enfrentando a escassez de recursos e a elevação dos custos. Aumentam as preocupações sobre o sistema de gerenciamento, na expectativa de atingir um melhor desempenho, agilidade e diferenciação assistencial (BITTENCOURT, 1999).

Percebe-se que esta preocupação é um problema geral para as instituições hospitalares, nos dias atuais, pois a demanda pelo serviço é alta mais os recursos são escassos.

Segundo MACHLINE ( 1983, 20)

No século XX, o hospital amplia suas fronteiras, servindo a toda a comunidade. O hospital moderno é uma organização completa; que incorpora o avanço dos conhecimentos, de aptidões, da tecnologia médica e dos aspectos finais desta tecnologia representados pelas instalações de equipamentos. Ele emprega grande número de profissionais especializados oferecendo serviços com alto grau de especialização. Desempenha ao mesmo tempo o papel de hotel, centro de tratamento, laboratório e universidade.

Esta evolução requer um grande desafio para a gerência, pois à medida que os hospitais passam por um processo de modernização, torna-se necessário modernizar as técnicas de administração hospitalar, pois recursos de produção se inovam com o desenvolvimento tecnológico, embora se tornem escassos, uma vez que a demanda pelo serviço é alta; portanto, precisam ser administrados de forma eficiente.



### **2.3 . Descrição do ambiente de um hospital universitário**

Um hospital universitário apresenta características que o diferenciam de outros hospitais; além da assistência, desenvolve pesquisa e de forma sistemática realiza outras atividades docentes e de treinamento para formação de recursos humanos para a saúde.

O hospital universitário é considerado uma referência, devido à moderna tecnologia de que dispõe e à alta capacitação dos médicos; com isso recebe pacientes de várias regiões do país. O avanço tecnológico e o alto grau de especialização ocorrida na medicina moderna fazem com que o hospital universitário, por disponibilizar desta tecnologia, atenda a pacientes de outras unidades de saúde, levando a demanda pelos serviços a tornar-se crescente.

A maioria dos Hospitais Universitários brasileiros apresenta a característica de serem Públicos; sendo assim possuem como maior cliente o Sistema Único de Saúde (SUS). O SUS remunera estes hospitais pela tabela de procedimentos do Ministério da Saúde, tanto prestadores públicos como privados.

Alguns trabalhos de custos realizados no Hospital de Clínicas de Uberlândia (HCU) demonstram que alguns procedimentos realizados, quando remunerados pela tabela SUS, apresentam margem de contribuição negativa (entende-se por margem de contribuição a diferença entre o preço de venda deduzido o custo variável).

Os Hospitais Universitários devem ter um bom sistema de avaliação econômica dos serviços para investigar se estão sendo rentáveis para a sua sobrevivência ou não; este sistema deve incorporar uma boa metodologia para apurar os custos. Com um sistema eficiente, o Hospital Universitário disporá de argumentos para pressionar o Ministério da Saúde no que tange a reajuste de tabelas de procedimentos SUS.

### **3. A ORGANIZAÇÃO PESQUISADA**

O HCU foi inaugurado em 1970 com o propósito de atender ao ciclo profissionalizante da Ex-Escola de Medicina e Cirurgia de Uberlândia. Contatava na época com:

27 Leitos

04 apartamentos

Corpo clínico de 20 médicos

05 consultórios no Ambulatório e Pronto-Socorro.

área inicial de 2300 m<sup>2</sup>

Era mantido pela Fundação da Escola de Medicina e Cirurgia de Uberlândia (FEMECIU) desde 1968, atendia pacientes de baixa renda e sem cobertura previdenciária. Em 1972 foi firmado convênio com o INPS (Instituto Nacional de Previdência Social), atualmente, INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social).

Em 1974, foi incorporado à Universidade de Uberlândia da Escola de Medicina e Cirurgia, que já existia desde 1968 e funcionava como (FEMECIU) Fundação Escola de Medicina e Cirurgia de Uberlândia. Em 1975 foi estabelecido o convênio global, que permitiu a ampliação de cobertura assistencial. Em 1978 ocorreu a Federalização da Universidade, aprovada em 24 de maio de 1978, pela Lei 6532. Em 1988 no artigo 198 da Constituição Federal foi consagrado o Sistema Único de Saúde (SUS).

Cerca de 40 projetos de pesquisa são realizados anualmente. O HCU tem 2.776 funcionários e orçamento anual de R\$ 35 milhões. Seu principal cliente na prestação de serviços assistenciais é o (SUS) Sistema Único de Saúde, que representa 98% das internações e quase 100% das consultas, atendendo pacientes provenientes de Uberlândia e de mais de 80 municípios vizinhos, com uma população estimada em 3 milhões de habitantes.

A estrutura física atual abrange, 466 leitos, 215 consultórios, 10 salas de aula, 8 leitos na UTI adulto, 4 leitos na UTI infantil e 9 na UTI neonatal, 12 salas de cirurgia, 215 consultórios, 4 salas de partos.

Um hospital geral, como o HCU, é composto por diversas especialidades, ligado às clínicas cirúrgicas, médica, pediátrica, obstétrica, psiquiátrica e outras.

O paciente que é atendido em algumas dessas clínicas, recebe uma diversidade de serviços ou atividades, realizadas por recursos humanos: profissionais de saúde, como médicos, enfermeiros, nutricionistas, psicólogos entre outros, além de atividades de suporte técnico e administrativas. Utiliza, também, recursos tecnológicos, materiais e a estrutura física do hospital.

O atendimento ao paciente é identificado de três maneiras: ambulatorial, internação, e emergência. A necessidade do paciente é que irá definir a forma de atendimento.

Dentre os recursos empregados – humanos, tecnológicos, materiais e estrutura física – há uma parcela que é comum a qualquer paciente e outra específica à patologia apresentada, ou seja, existem atividades realizadas que são comuns a todas as clínicas, ao mesmo tempo em que existem outras atividades que são particulares a uma clínica determinada.

O HCU, apresenta como declaração de Missão:

“Desenvolver indissociavelmente e com qualidade atividades de ensino em nível de graduação, pós-graduação e educação continuada; promover atividades de pesquisa, extensão, consultoria, administração e assistência à saúde, respeitar e subsidiar a elaboração dos princípios constitucionais do sistema público de saúde, participar da rede de saúde macro-regional, como referência nos diferentes níveis de atenção, preferencialmente nos procedimentos de maior complexidade.”

### **3.1 A Unidade Organizacional Analisada**

A gerência de finanças tem como objetivo geral, receber prontuários médicos e conferi-los, adequando os procedimentos realizados à legislação do Sistema Único de Saúde (SUS) para realizar o faturamento dos mesmos. Também é responsável pelo Orçamento e o controle de custos hospitalares.

A partir de uma verificação junto ao responsável pelo setor de Faturamento, pôde-se constatar que a estrutura da área de Faturamento do Hospital de Clínicas de Uberlândia subdivide-se em cinco subsetores, conforme descreve as respectivas missões:

Faturamento SIA/SUS (Sistema de Informação Ambulatorial) - “Coordenar com precisão e pontualidade, o faturamento SIA-SUS do HCU para a Secretaria Municipal de Saúde, visando garantir o repasse de verbas referente aos procedimentos realizados na Instituição”.

Faturamento Internação Hospitalar – “Gerar informações do faturamento para nossos clientes internos e externos com ética, qualidade, comprometimento e responsabilidade, através da análise dos prontuários para o recebimento da receita gerada pelos serviços prestados aos usuários do SUS no Setor de Faturamento do Hospital de Clínicas de Uberlândia”.

Faturamento APAC (Autorização para procedimentos de Alta Complexidade)- “Realizar assessoria no Sistema de Informação Hospitalar, em cobranças e efetuar o fechamento mensal das APAC-SIA para a Secretaria Municipal de Saúde e HCU com precisão e pontualidade no setor de faturamento, garantindo que todos os procedimentos ambulatoriais de alta complexidade realizados na instituição sejam faturados”.

Custos e Orçamento – “Desenvolver demonstrativos financeiros para subsidiar a tomada de decisão para o desempenho do Hospital de Clínicas de Uberlândia”.

Atualmente, o setor de Finanças do HCU é constituído por uma equipe multifuncional com os seguintes cargos e quantidades:

01 Gerente de Finanças  
03 Coordenadores de setor  
21 Assistentes Administrativos  
03 Auxiliares Administrativos  
03 auditores-médicos

### **3.2 Diagnóstico da Situação Encontrada**

Em Setembro de 2002, o Gerente do Setor de Faturamento e sua equipe contataram a Gerência de Finanças e a Diretoria Administrativa do Hospital de Clínicas de Uberlândia para relatar as dificuldades pelas quais a área enfrentava com o intuito de que, juntos, pudessem buscar soluções. Segundo o grupo, os principais problemas existentes

estavam relacionados aos três fatores fundamentais para o êxito dos processos organizacionais: os Recursos Humanos e Organizacionais, a Informação e a Tecnologia da Informação; conforme itemizado a seguir:

#### Problemas nos Recursos Humanos e Organizacionais:

Falta de Treinamento - Um dos principais problemas enfrentados era o desconhecimento dos funcionários pelo trabalho a ser realizado. A maioria deles não conhecia a legislação do SUS e tinha sérios problemas na operação do Sistema de Informação Hospitalar (SIH), software utilizado pelo HCU. Dessa forma, as inúmeras portarias emitidas pelo Ministério da Saúde, excluindo ou incluindo novos códigos e procedimentos na tabela do SUS, não eram atualizadas no SIH, o que levava ao cancelamento e prontuários e a erros no Faturamento. Além disso, o pouco conhecimento que havia era individualizado e cada funcionário somente compreendia sua própria tarefa, não conseguindo efetuar substituições na ausência de um companheiro do setor. Os empregados também não conseguiam entender a importância de seu trabalho para o processo como um todo, ou seja, não tinham uma visão sistêmica do serviço executado.

A Inexistência de Padronização e o Excesso de Retrabalho - Não havia procedimentos documentados e muitas das atividades eram realizadas de forma incorreta. Sem padronização, a cada vez que as tarefas eram realizadas, obtinha-se um resultado diferente, comprometendo os prazos e a qualidade do serviço oferecido pelo setor de Faturamento. Dessa forma, os funcionários tinham um imenso retrabalho, ou seja, realizavam as tarefas várias vezes até que o resultado fosse satisfatório. Somado ao desgaste físico, havia o desperdício de recursos e de tempo, uma vez que a retarefa demandava a realização de horas extras para que se conseguisse entregar, no final do mês, o Relatório do Faturamento.

Excesso de Tarefas Repetitivas – Muitas das tarefas realizadas no setor de Faturamento eram extremamente repetitivas. Um bom exemplo disso é a atividade de fechamento do faturamento, que demandava que os funcionários digitassem código por código de cada procedimento realizado mensalmente no hospital. Esse trabalho levava aproximadamente 2 dias para ser concluído. Em função do tempo decorrido na realização dessas tarefas, os funcionários não podiam realizar uma análise detalhada dos prontuários que chegavam para serem faturados, o que muitas vezes implicava em erros de faturamento e cancelamento dos mesmos.

Desmotivação - A inconsciência do trabalhador sobre a importância de seu serviço num contexto sistêmico, aliada ao intenso retrabalho e à inexistência de padronização e treinamento no setor, não só prejudicavam o aprendizado dos funcionários, como causavam extrema desmotivação nos mesmos e contribuíam ainda mais para a diminuição de sua produtividade. A insatisfação, no entanto, não se restringia aos trabalhadores da área de Faturamento. Era sentida também, por seus clientes internos e externos. Pelos internos, uma vez que as Diretorias do Hospital de Clínicas de Uberlândia e da FAEPU tinham que arcar com os custos financeiros e de pessoal e, ainda assim, recebiam um Relatório do Faturamento impreciso e desatualizado. E pelos externos, dado que o faturamento de prontuários incompletos ou mal preenchidos afetava a confiança e credibilidade da Secretaria Municipal de Saúde nos serviços oferecidos pelo setor de Faturamento.

## Problemas na Informação e Tecnologia da Informação:

Escassez de equipamentos específicos - Não havia computadores suficientes para a realização das tarefas do setor, tais como o lançamento dos códigos dos procedimentos e o fechamento do faturamento. Isso gerava atrasos e interrupções no fluxo de serviço, uma vez que os funcionários não podiam realizar essas atividades em paralelo com as de seus colegas. Além disso, grande parte das tarefas realizadas por meio de computadores eram demoradas e repetitivas, tal como a digitação intensiva de números.

Layout inadequado ao fluxo de informações – O setor carecia de uma sala própria para a realização do trabalho, uma vez que o espaço físico era dividido entre funcionários dos setores de Nosologia e de Faturamento. Além disso, havia um razoável número de divisórias no ambiente de trabalho. Esse layout gerava uma grande fragmentação da equipe da área de Faturamento e implicava em diminuição da produtividade, uma vez o fluxo de informações não era contínuo.

Informações insatisfatórias nos prontuários recebidos – Grande parte dos prontuários que chegavam ao setor para serem faturados continham graves erros em seu preenchimento. A maioria deles apresentavam-se incompletos, ilegíveis ou sem a assinatura do médico. Isso gerava uma interrupção no serviço, uma vez que os funcionários tinham que parar suas tarefas e dedicar grande parte de seu tempo para contatar os médicos e enfermeiros responsáveis. Não obstante, muitos dos prontuários continham erros na descrição dos procedimentos médicos, que passavam despercebidos pelos funcionários do faturamento. Assim, mesmo depois de serem codificados, muitas vezes os prontuários eram rejeitados pela equipe de auditores da Secretaria Municipal de Saúde, que diariamente fiscaliza e autoriza ou não o faturamento dos mesmos. Além do desperdício de recursos financeiros e de mão-de-obra, o cancelamento dos prontuários significava que o hospital havia tido a despesa para realizar os procedimentos médicos e não estava sendo ressarcido por isso.

### **3.3 Ações Implementadas**

Diante da situação apresentada, a Gerência de Finanças do Hospital de Clínicas de Uberlândia iniciou um Plano de Ação no setor de Faturamento em Outubro de 2002, que visava fundamentalmente:

O aumento da motivação dos funcionários do setor;

A diminuição do número de horas extras;

Uma maior rapidez e precisão no fluxo de informações;

A padronização dos processos de trabalho;

A diminuição no número de prontuários cancelados;

O aumento do Faturamento.

Dessa forma, para que se conseguisse atingir esses objetivos, foram realizados treinamentos, melhorias no layout e modificações no Sistema de Informação utilizado no setor de Faturamento. O Plano de Ação então culminou com uma aliança com a Gerência de Processos, visando o mapeamento e padronização das atividades executadas no setor de Faturamento, conforme itemizado abaixo:

### **3.4 Realização de Treinamentos**

Os coordenadores do setor de Faturamento foram enviados ao Data-Sus do Rio de Janeiro já em meados de outubro de 2002 para que recebessem um treinamento com quatro dias de duração. Este visou fornecer aos funcionários, um conhecimento sobre a legislação do SUS e os processamentos de SIA e SIH, ou seja, ambulatoriais e de internação. Dessa forma, os empregados do setor adquiriram um entendimento sobre o site do Data-Sus, fundamental para que conseguissem realizar facilmente as exclusões ou inclusões dos novos códigos e procedimentos no Sistema de Informação Hospitalar, utilizado no Hospital de Clínicas de Uberlândia. Este fato trouxe como benefícios, a diminuição de erros na codificação dos prontuários e o conseqüente aumento do Faturamento devido à redução no cancelamento dos mesmos.

Execução de melhorias no layout:

A questão do layout incompatível ao fluxo de informações foi solucionada separando-se o setor de Faturamento do setor de Nosologia. Além de ser um setor independente, agora seus funcionários têm a comunicação facilitada pela inexistência das divisórias, que foram retiradas visando um ambiente onde não haja barreiras às informações.

Modificações no Sistema de Informação

O Sistema de Informações do hospital, o SIH, sofreu modificações e aperfeiçoamentos tecnológicos que permitiram que muitas das tarefas realizadas no setor de Faturamento tivessem seu tempo de ciclo reduzido.

Além disso, foram instalados mecanismos à prova de falhas ou Poka-Yoke, no Sistema de Informação Hospitalar (SIH). Dessa forma, se durante a Codificação Automática dos procedimentos (POP mostrado no Apêndice F), os funcionários cometerem erros de digitação ou mesmo se houver incompatibilidade entre a descrição do procedimento realizado no paciente e sua faixa etária, o sistema recusa a informação. Dessa forma, esse sistema também permitiu o aumento do faturamento e a redução no número de prontuários cancelados devido a erros de digitação.

Formação de parceria com a Gerência de Processos para o mapeamento das atividades.

Março de 2003, a Gerência de Processos foi designada pela Gerência Financeira do Hospital de Clínicas de Uberlândia para realizar um levantamento e mapeamento dos processos do setor de Faturamento, visando a padronização das atividades executadas no mesmo.

Os passos seguidos pela Gerência de Processos no Setor de Finanças dividiram-se em cinco etapas, conforme detalhado abaixo:

#### A. Primeira Etapa – Apresentação das equipes e sensibilização da área implicada.

Nesta fase, dividiram-se as equipes e nomearam-se os responsáveis pelo mapeamento, tanto no setor de Finanças, quanto na Gerência de Processos. Foi estabelecido um cronograma para a realização do trabalho, que estipulava um prazo de dois meses para a conclusão do mapeamento de processos.

#### B. Segunda Etapa – Realização das Entrevistas

As entrevistas tinham como finalidade a coleta de informações necessárias ao mapeamento dos processos do setor de Finanças. A média de duração das mesmas era de 50 minutos. Ao final de cada reunião, abria-se uma Ata, expondo-se sua duração e o que havia sido feito durante a mesma. Nela, determinavam-se prazos e responsáveis pelas atividades a serem realizadas até o próximo encontro. Além disso, esta continha um espaço onde se declarava a data e horário da próxima entrevista e se colhia a assinatura dos envolvidos. Caso o entrevistador ou entrevistado alegassem, no dia determinado, que não poderiam participar da reunião, abria-se a mesma ata, esclarecendo o por quê de o encontro não ter ocorrido. Este procedimento levou a um grande comprometimento e pontualidade de ambas as partes envolvidas.

#### C. Terceira Etapa - Entrega dos Procedimentos Documentados

Todos os quatro tipos de documentos utilizados no mapeamento de processos, ou seja, as Descrições de Negócio, os Macrofluxogramas, Procedimentos do Sistema da Qualidade e Procedimentos Operacionais Padrão foram confeccionados por meio de dois softwares: Microsoft Office e Visio. Outra característica comum a todos eles é o fato de possuírem um código de identificação, a data da publicação inicial e o número da versão atual. Além disso, continham uma advertência em vermelho com os dizeres “Cópia Controlada”, proibindo a reprodução total ou parcial do documento. Continha também a assinatura do Gerente de Processos, o Gerente do Setor de Faturamento e do Diretor Administrativo do Hospital, sendo esta última substituída pela do entrevistado em questão, caso o documento não fosse uma Descrição de Negócio.

#### D. Quarta Etapa - Atuação nas falhas verificadas no mapeamento dos processos.

Após a realização do Mapeamento de Processos tornou-se claro que o principal obstáculo ao andamento dos mesmos no setor de Finanças era o recebimento de prontuários incompletos, preenchidos de forma incorreta ou sem a assinatura do médico.

Estes impediam o fluxo contínuo de trabalho, uma vez que os funcionários tinham que interromper suas tarefas e procurar os Médicos para que estes fizessem as devidas correções, como apresentado no PSQ “Codificação e Codificação Manual dos Documentos”.

Para tratar essa falha existente no processo, criou-se uma auditoria médica formal dentro do setor Faturamento composta por três médicos do hospital com a função de revisar os prontuários antes de eles serem codificados. Não obstante, o Gerente do setor de Faturamento vem realizando seminários no Hospital de Clínicas de Uberlândia visando a conscientização dos médicos do hospital sobre a importância de se preencher corretamente os prontuários.

#### E. Quinta Etapa – Apresentação das melhorias alcançadas às equipes

O passo conclusivo no mapeamento de processos foi a apresentação dos resultados ao pessoal da Gerência de Processos e do Setor de Faturamento.

Para tanto, o gerente do setor de Finanças realizou um café da manhã, onde se reuniram não só as equipes envolvidas no Mapeamento, como também as pertencentes a outras áreas do hospital.

Nesta reunião, os resultados obtidos foram mostrados através de um painel montado no setor de Faturamento, que continha os documentos mapeados e gráficos comparativos mostrando as melhorias já alcançadas em seus processos em comparação a índices obtidos nos meses anteriores e as metas almejadas para os meses seguintes, estimulando o aperfeiçoamento contínuo.

Tratou-se, portanto, de um sistema de reconhecimento pelo trabalho executado, o que foi fundamental não só para aumentar da motivação dos funcionários envolvidos, como para despertar os outros setores do hospital a mesma consciência sobre a importância da padronização de seus processos.

## **4. RESULTADOS OBTIDOS**

Os resultados alcançados na Gerência de Finanças foram:

Redução no número de prontuários cancelados e aumento do Faturamento;

Rapidez no fluxo de informações;

Redução no número de horas extras;

Aumento na motivação dos funcionários;

Compartilhamento do conhecimento;



Eliminação de atividades que não agregavam valor;

Melhoria do resultado econômico, proporcionado pelo aumento de 35% no faturamento naquele no primeiro ano.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo foi realizado no Setor de Finanças do Hospital de Clínicas de Uberlândia com o intuito de avançar em direção a uma melhoria do resultado, que além de focar na satisfação se seus clientes internos e externos, priorizasse e coordenasse suas atividades e limitados recursos.

O Plano de Ação, que teve como ferramentas a realização de treinamentos, execuções de melhorias no layout e modificações no Sistema de Informações do hospital, culminou com a formação de uma parceria com a Gerência de Processos para que fosse realizado o mapeamento dos processos no Setor de Finanças.

O mapeamento das atividades executadas permitiu que os funcionários adquirissem uma conscientização sobre a importância de seu trabalho em um contexto sistêmico, aumentando não só sua motivação e seus conhecimentos, como também sua responsabilidade individual e comprometimento com a organização.

Através do conhecimento dos processos, permitiu a implantação de ações de melhoria, de eficiência e eficácia, com o melhor aproveitamento do tempo e melhoria da qualidade.

Permitiu a expressão de idéias de todas as pessoas envolvidas no processo. Desta forma, estimula-se a criatividade como forma de buscar oportunidades de melhoria para o processo.

## **6. REFERÊNCIAS:**

APRESENTAÇÃO. Hospital de Clínicas de Uberlândia. Uberlândia, 2003. Disponível em: <<http://www.hc.ufu.br/index/index/php>>. Acesso em: 30 mai. 2003.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 10520: Informação e documentação – Citações em documentos - Apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: Informação e documentação – Referências - Elaboração. Rio de Janeiro, 2000.

ABBAS, Kátia. Gestão de custos em organizações hospitalares. 2001. Dissertação (Programa de Mestrado em Engenharia da Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ATKINSON, Anthony A. et. al. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva e KLIEMANN NETO, Francisco José. Gestão hospitalar pelo método ABC – um estudo exploratório. In: CHING, Hong Yuh. Manual de Custos de Instituições de Saúde. Sistemas Tradicionais de Custos e Sistemas de Custeio Baseado em Atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001. p. 187 a 206.

BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. 1999. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.  
BORBA, Waldir Ribeiro. Administração Hospitalar Princípios Básico. São Paulo: CEDAS, 1985.

CASTELAR, Rosa Maria; MORDELET, Patrick; GRABOIS, Victor. Gestão Hospitalar – Um desafio para o hospital brasileiro. Éditions École Nationale de la Santé publique. Versão brasileira, 1995.

DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de Processos. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

GIANESI, Irineu G. N; CORRÊA, Henrique L. Administração estratégica de serviços: operações para a satisfação do cliente. São Paulo: Atlas, 1994.

GONÇALVES, José Ernesto L. As empresas são grandes coleções de processos. RAE – Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 6-9, jan. - mar. 2000.

GONÇALVES, José Ernesto L. Processo, que processo? RAE – Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 40, n. 4, p. 8-19, jan. - mar. 2000

KAPLAN, R. S. e COOPER Robin. Custo e desempenho: Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. A estratégia em ação: balanced scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

RADOS, Gregório J. Varvakis et.al. Gerenciamento de Processos. Florianópolis: PPGEF Universidade Federal de Santa Catarina, [2001]. 71p.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muskat. Metodologia da Pesquisa e elaboração de Dissertação. 3. Ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001. 121p.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE  
CUSTOS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**João Baptista da Costa Carvalho**

Universidade do Minho e Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
(Portugal)

**Maria José da Silva Fernandes**

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal)

**Patrícia Agostinha Gomes**

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NOS  
MUNICÍPIOS PORTUGUESES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O principal objectivo deste trabalho consiste em analisar e perceber a mudança ocorrida no sistema de informação contabilística dos municípios Portugueses, nomeadamente através do grau de desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC). A introdução do controlo e da contabilidade de gestão no sector público e a preocupação com a *performance measurement*, como consequência das iniciativas da *New Public Management* (NPM), estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos anos, no sistema de contabilidade pública em geral, nomeadamente no governo local. Quais as características dos municípios que decidiram adoptar o SCC e com que extensão este se encontra implementado? Pretende-se analisar ainda alguns factores que possam determinar a implementação do SCC nos municípios Portugueses como o quadro legislativo actual, a dimensão, a autonomia financeira e o nível de competitividade política. A análise empírica baseia-se nos resultados obtidos através da aplicação do método do inquérito por questionário a todos os municípios Portugueses (308 municípios). Os resultados evidenciam que cerca de 48% dos respondentes já adoptaram o SCC, embora o seu grau de implementação seja ainda moderado. A pressão exercida pelo quadro legal em vigor, nomeadamente o POCAL, a NLFL e o RGTAL, justifica que a maioria dos municípios tenha adoptado este novo sistema de controlo e de informação contabilística apenas nos últimos anos, sendo de prever uma evolução bastante positiva a curto prazo tendo em conta a grande importância que os respondentes atribuíram a esta informação para a melhoria do processo de decisão. A dimensão das entidades constitui um factor significativo no modelo.

## Introdução

Os sistemas de controlo e de contabilidade de gestão, como o *Balanced Scorecard*, o ABC, o TQM, o *benchmarking*, entre outros, têm desempenhado um papel crucial no processo de tomada de decisão de qualquer organização, seja pública ou privada, constituindo importantes instrumentos de gestão estratégica para ambientes cada vez mais competitivos e incertos. O sector público, essencialmente após o paradigma da NPM, tem sofrido pressões no sentido de reduzir os custos, e, simultaneamente, aumentar a qualidade dos serviços prestados. Por outro lado, o governo local tem aumentado a sua intervenção na comunidade assumindo, por isso, um papel preponderante na prestação de bens e serviços públicos mais próximos da sociedade. Paralelamente, os municípios têm sido fortemente pressionados no sentido de se tornarem mais eficientes e eficazes, proporcionarem um serviço de maior qualidade e promoverem a transparência e a accountability (Hood 1991; 1995; Broadbent e Guthrie, 1992; Osborne e Gaebler 1993; Dunleavy e Hood 1994; Barberis, 1998). Face ao contexto de mudança organizacional e do novo paradigma de gestão pública, a mudança do sistema de contabilidade pública era inevitável. Essa mudança tem ocorrido de uma forma geral na maioria dos países, embora a ritmos diferentes (Hood, 1995; OCDE, 2004 e 2005), e tem suscitado o interesse de vários académicos para a realização de estudos científicos sobre a mudança ocorrida no sistema de contabilidade pública nos últimos anos (Broadbent e Guthrie 1992; Broadbent 1999; Yamamoto 1999; Lapsley 1999; Lapsley e Pallot 2000; Pettersen 2001; Bogt, 2004 e 2008; Jackson e Lapsley 2003; Lapsley e Wright 2004; van Helden 2005).

O sistema de contabilidade tradicional dos municípios portugueses assentava no princípio de caixa e tinha como única preocupação o controlo e o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental. A informação contabilística proporcionada não permitia saber se os recursos estavam a ser eficientemente alocados, se os objectivos estavam a ser atingidos, quanto custava cada bem ou serviço e qual o património da entidade. Em traços gerais, não informava sobre a situação económico-financeira das entidades. Em resposta a estas limitações durante a década de 90 dá-se a reforma da contabilidade pública em Portugal, que visa uma maior transparência das contas públicas e introduz um maior rigor na informação contabilística prestada pelos serviços públicos, sejam eles da Administração Central, Regional ou Local, baseado no princípio do acréscimo ou da especialização.

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) constitui o marco de viragem no sistema contabilístico dos municípios em Portugal, nomeadamente no estabelecimento da obrigatoriedade para implementar um sistema de contabilidade de custos orientado para as actividades e *outputs*. Contudo, apesar do POCAL prever o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de custos para os municípios Portugueses, não foi definida uma estrutura *standard* bem como um conjunto de práticas e procedimentos para permitir uma maior facilidade no processo de implementação. Por outro lado, não foram criados mecanismos de controlo à execução deste subsistema de informação contabilística e ao respectivo efeito que deveria ter no âmbito da prestação de contas, pelo que os municípios têm focado a sua atenção no desenvolvimento da informação patrimonial e orçamental, tendo descurado o desenvolvimento da contabilidade de custos desde a aprovação do diploma (Carvalho *et al.*, 2006; Fernandes *et al.*, 2006; Jorge *et al.*, 2006; Jorge *et al.* 2007; Carvalho, 2009).

Neste contexto, os autores desenvolvem, neste trabalho, uma análise empírica que procura evidenciar o grau de desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses, bem como discutir alguns factores que possam explicar as divergências encontradas no grau de implementação do SCC nas diferentes entidades.

De forma a alcançar os objectivos propostos, estruturou-se o artigo em seis secções. O papel da contabilidade de gestão no sector público no âmbito das iniciativas da NPM e a consequente mudança no sistema tradicional de informação contabilística é abordado na primeira secção. Segue-se a abordagem das principais reformas levadas a cabo no sistema contabilística dos municípios Portugueses nos últimos 20 anos. O estudo empírico, nomeadamente a definição da metodologia de investigação utilizada, a caracterização da amostra, as estatísticas descritivas bem como o resultado da análise bivariada que procura evidenciar um conjunto de factores com poder explicativo na ADOPÇÃO e IMPLEMENTAÇÃO do SCC são apresentados nas secções seguintes. Por fim, apresentam-se as principais conclusões, as limitações do estudo bem como algumas sugestões para investigação futura.

## **1. A Contabilidade de gestão no contexto da New Public Management**

Com o paradigma da NPM defende-se a introdução de instrumentos de gestão privada no sector público, a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder, a orientação para o cliente, a racionalização dos recursos, a medida do desempenho orientada para os outputs e outcomes e o conceito do *value for money* (Hood, 1995; Osborne; Gaebler, 1993; Dunleavy; Hood, 1994). O contexto de globalização e a era das tecnologias conduzem a mudanças no sistema de informação contabilística tradicional, devendo o actual sistema satisfazer novas necessidades de informação por parte dos utilizadores (Burns e Scapens 2000; Burns e Vaivio 2001).

Em consequência deste paradigma, várias reformas têm sido levadas a cabo na Administração Pública, nomeadamente em termos do sistema de contabilidade vigente, uma vez que este deve proporcionar informação estratégica e útil ao processo de tomada de decisão das organizações. Como refere Jones e Pendlebury (1992), a introdução do planeamento estratégico e do controlo de gestão no sector público é uma tentativa de dar resposta às necessidades de informação das organizações modernas. A informação contabilística e os seus desenvolvimentos, após a NPM, surgiram em prol de uma maior visibilidade da *accountability* (Guthrie *et al.*, 1999) e de uma maior clareza e transparência das contas públicas. É a insuficiência do modelo tradicional que leva ao surgimento da contabilidade de gestão (Johnson e Kaplan 1987), cujo principal papel é fornecer informação relevante para a tomada de decisão (Burns e Scapens, 2000; Kaplan e Norton, 1992; Kaplan, 2001). A contabilidade não pode resumir-se a um conjunto de regras e rotinas organizacionais mas antes deve evoluir e acompanhar a mudança organizacional (Burns e Scapens 2000). Pettersen (2001) refere-se à contabilidade de gestão como a evolução que o sistema contabilístico tradicional sofreu nos últimos tempos para dar resposta às exigências de informação mais transparente e completa. A contabilidade de gestão é “parte integrante do processo de gestão relativa à identificação, apresentação e interpretação da informação usada para formular estratégias, planear e controlar actividades, tomar decisões, otimizar o uso de recursos, informar os *stakeholders* e outras entidades externas, informar os empregados e salvaguardar activos” (Jones e Pendlebury 1992: 13).

Deste modo, a contabilidade de gestão é um instrumento de comunicação da informação, interna e externa, necessária para uma melhor adaptação ao contexto de mudança em que as organizações se inserem (Atkinson *et al.*, 1997). Existe uma forte interligação entre a mudança organizacional e a evolução do sistema de informação contabilística, sendo a contabilidade de gestão o resultado de uma mudança recente das organizações em geral que trouxe maiores exigências da informação contabilística produzida (Atkinson *et al.* 1997; Vaivio 1999; Burns 2000; Burns e Scapens 2000; Lapsley e Pallot 2000; Burns e Vaivio 2001).

Lapsley e Pallot (2000), num estudo comparativo entre o governo local Escocês e Nova Zelândês, concluíram que as práticas da contabilidade de custos influenciam o processo de mudança organizacional, onde o impacto da NPM constituiu o principal impulsionador da reforma, principalmente na Nova Zelândia. Jackson e Lapsley (2003) estudaram a utilização das técnicas da contabilidade de gestão no sector público, tendo verificado, relativamente às técnicas de custos, que o método ABC (Activity-Based-Costing) é o mais utilizado, essencialmente na área da saúde, notando-se, nos últimos anos, uma grande preocupação com a medida de desempenho e com o desenvolvimento de indicadores de gestão.

Assim, o desenvolvimento de uma Administração Pública moderna implica a introdução de instrumentos de gestão estratégica e de medidas de desempenho orientadas para os resultados (Brignall e Modell, 2000; Kloot e Martin, 2000; Cavaluzzo e Ittner, 2004), conduzindo à introdução, na gestão pública, da contabilidade de custos, como um importante sistema de apoio de decisão interna dos vários serviços públicos.

## **2. Mudanças no Sistema de Contabilidade dos Municípios Portugueses**

A reforma do sistema de contabilidade dos municípios Portugueses tem permitido a introdução de práticas inovadoras, as quais decorrem de um processo de reforma global do sistema de contabilidade pública, iniciado em Portugal na década de 90 com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e consequente publicação da Nova Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90). À publicação desta Lei de Bases seguiu-se a publicação de um conjunto de outros diplomas que sustentam as reformas actuais. Relativamente à administração local, a reforma do sistema contabilístico tem como marco principal a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), publicado no dia 22 de Fevereiro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99. Este novo modelo contabilístico vem permitir “a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”. Assim, para além de um subsistema de contabilidade orçamental e financeiro, este diploma obriga os municípios ao desenvolvimento de um sistema de contabilidade custos orientado para as actividades e para os *outputs* produzidos.

Esta reforma representa uma grande inovação ao nível do controlo e da contabilidade de gestão na medida em que, por força da lei, os municípios Portugueses estão obrigados a desenvolver informação sobre os custos por actividades e *outputs*. Todavia, apesar dos requisitos introduzidos pelo POCAL, na verdade não existe nenhum mecanismo de controlo à implementação e execução da contabilidade de custos uma vez que os mapas extraídos deste sistema contabilístico não fazem parte dos documentos de prestação de contas. Por outro lado, não existe uma estrutura que defina os indicadores de eficiência e de eficácia a desenvolver e a incluir no relatório e contas, com base na informação produzida pelo SCC, de forma a promover a *accountability* interna e externa. Estas circunstâncias conduzem os municípios Portugueses a enfatizarem a aplicação da contabilidade orçamental e patrimonial, desvalorizando a aplicação da contabilidade de custos desde a aprovação do POCAL (Carvalho *et al.*, 2006; Fernandes *et al.*, 2006; Jorge *et al.*, 2006; Jorge *et al.* 2007; Camões *et al.*, 2008; Carvalho, 2009; Carvalho *et al.*, 2009) situação que tende a modificar-se como desenvolveremos de seguida.

O processo de mudança do sistema contabilístico dos municípios Portugueses foi reforçado pela publicação da já referida “nova” Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro - NLFL) e pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro que estabelece o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL). Entre outras inovações, estes diplomas visam introduzir uma maior transparência à actividade pública local

desenvolvida e promover o *value for money* ao obrigarem os municípios a fundamentar, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas pelos bens e serviços prestados (n.º 2 do art. 8.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro). A justificação económica e financeira das taxas praticadas, designadamente através da determinação dos custos directos e indirectos, dos encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local, torna fundamental o desenvolvimento de um SCC por actividades e *outputs* na medida em que é necessário determinar o custo da actividade local com base no qual se definem as taxas a praticar aos cidadãos. O apuramento dos custos reais da actividade pública local revela-se um trabalho profundo e minucioso, implicando a participação activa de todos os serviços da entidade na recolha e tratamento da informação. Assim, o novo enquadramento legal, em paralelo com os requisitos já introduzidos pelo POCAL em 1999, vai necessariamente promover a implementação do sistema de contabilidade de custos.

### 3. Análise Empírica

#### *Metodologia de investigação*

Tendo por base os objectivos e as questões de investigação formuladas neste artigo, os autores desenvolveram uma análise empírica *cross section*, baseada no método do inquérito por questionário.

Os dados foram recolhidos através de um questionário enviado a todos os municípios Portugueses, durante o segundo semestre de 2008.

O questionário foi dirigido ao Director do Departamento Financeiro, podendo este delegar a resposta ao questionário ao responsável pela área da contabilidade e orçamento. Assim, garantimos que o respondente tenha um perfeito conhecimento sobre a adopção ou não do SCC e, em caso afirmativo, sobre a extensão com que este se encontra implementado.

As questões formuladas basearam-se na literatura revista sobre o controlo e contabilidade de gestão, designadamente no sector público.

A primeira questão consiste em saber se o município adoptou ou não o SCC. Assim, a análise das entidades que adoptaram o SCC baseia-se numa variável dicotómica que toma os valores 1 e 0 (1 – sim; 0 – não)

As restantes questões são, na sua maioria, baseadas numa escala do tipo *likert* de forma a captar a extensão com que o SCC está implementado, a extensão com que alguns factores determinam o processo de implementação e ainda o grau de importância que é atribuída à informação produzida pelo SCC. Para este efeito usaram-se variáveis ordinais baseadas numa escala de 5 pontos (1- nenhuma; 2- pouca; 3 – razoável; 4 – bastante; 5 – muita). Os respondentes foram ainda questionados sobre o ano em que iniciou o processo de implementação do SCC com base numa variável categórica que toma os valores 1 (se a implementação ocorreu depois de 2006), 2 se a implementação ocorreu depois de 1999 e até 2006), 3 (se a implementação ocorreu antes de 1999). Com esta variável pretende-se analisar o efeito que quadro legislativo, nomeadamente a aprovação do POCAL em 1999, e aprovação do RGTA e da NLFL em 2006, teve no processo de implementação do SCC. De referir ainda que a versão final do questionário foi obtida após a consideração do *feedback* dado por cinco entidades distintas acerca da compreensibilidade e clareza do instrumento de medida usado.



Paralelamente foram usados outros dados disponíveis publicamente, nomeadamente a cor política dos municípios e a existência de governos maioritários, a percentagem de receitas próprias relativas a 2007 e o número total de trabalhadores a tempo inteiro (factor que mede a dimensão) foram também incluídos na análise.

Dos 308 questionários enviados foram devolvidos 130, sendo que cinco inquéritos não foram incluídos na análise por estarem incompletos ou indevidamente preenchidos. Contamos, deste modo, com uma taxa de resposta de 41% o que constitui uma amostra razoável que nos permite generalizar os resultados obtidos. De seguida apresenta-se a caracterização da amostra utilizada bem como as principais estatísticas descritivas.

### *Estatísticas descritivas*

#### a) Caracterização da amostra

A dimensão (número de trabalhadores a tempo inteiro), a percentagem de receitas próprias, a cor política e a existência ou não de maioria partidária constituem os factores utilizados para caracterizar a amostra. A análise-bivariada apresentada na secção seguinte evidencia a influência destes factores na decisão de adoptar o SCC.

De acordo com os resultados obtidos verificamos que, em média, os municípios que compõem a amostra têm 41.313 habitantes, um volume orçamental de 29 milhões de euros e 448 trabalhadores a tempo inteiro. De acordo com a Tabela 1, cerca de 60% dos municípios da amostra têm uma dimensão média uma vez que o total de trabalhadores varia entre 100 e 300. Por outro lado, cerca de 23% dos respondentes têm mais de 500 trabalhadores o que constituem entidades de grande dimensão. O número de habitantes permite confirmar a variabilidade em torno da dimensão dos respondentes uma vez que cerca de 57% dos municípios são responsáveis por uma população inferior a 20.000 habitantes, contra 10% dos municípios que têm uma população superior a 100.000 habitantes. A variável que mede o número de trabalhadores a tempo inteiro será utilizada na análise bivariada apresentada posteriormente, para testar a associação entre a adopção do SCC e a dimensão das entidades.

Tabela 1: Caracterização da dimensão dos respondentes

<b>Número de trabalhadores</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>População</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
1 - < 100	7	6	1 - < 20.000	<b>71</b>	<b>57</b>
2 - >=100 e <=300	<b>75</b>	<b>60</b>	2 - >=20000 e <=50000	23	18
3 - >=300 e <=500	14	11	3 - >=50000 e <=100000	19	15
4 - > 500	<b>29</b>	<b>23</b>	4 - > 100000	<b>12</b>	<b>10</b>
<b>TOTAL</b>	<b>125</b>	<b>100</b>	<b>TOTAL</b>	<b>125</b>	<b>100</b>

A percentagem de receitas próprias das entidades que compõem a amostra, com base nos dados de 2007, é, em média, de 18% o que revela uma forte dependência dos municípios Portugueses das transferências do governo central. Mais especificamente, verificamos que cerca de 79% dos respondentes têm uma percentagem de receitas

(*ingresos*) próprias inferior a 25%, significando que mais de 75% das suas receitas (*ingresos*) derivam de fontes externas. Por outro lado, apenas cerca de 10% dos municípios revelam uma percentagem superior a 40%. A este factor que demonstra uma reduzida autonomia financeira, acresce ainda o facto de, em média, as dívidas de longo prazo atingirem os 16 milhões, essencialmente devido ao forte peso das receitas creditícias nas receitas totais. Do ponto de vista político, verifica-se ainda que cerca de 48% dos respondentes governam com uma maioria partidária e, logo, enfrentam uma menor competitividade política na medida em que dispõem de mais de 50% dos votos. Por outro lado, cerca de 48% dos respondentes seguem um modelo de esquerda.

b) Adopção e grau de implementação do SCC

Apresentamos, neste ponto, os resultados obtidos sobre o número de municípios que já adoptaram o SCC bem como o grau de implementação desse sistema. A adopção é analisada com base numa variável dicotómica que distingue se os municípios já adoptaram ou não o SCC. Como evidencia a Tabela 2, cerca de 48% dos respondentes (60 municípios) referiram que as entidades já adoptaram o SCC. Por outro lado, para os municípios que já iniciaram o processo de implementação verificou-se que este se encontra desenvolvido com grau moderado (3,02) o que confirma as nossas previsões relativamente ao atraso da contabilidade de custos face à contabilidade financeira e à contabilidade orçamental. Contudo, cerca de 50% dos municípios referiram que o SCC se encontra implementado a um nível elevado ou muito elevado (Gomes *et al.*, 2009). Por outro lado, e apesar do grau moderado de implementação, importa referir a elevada importância atribuída à informação produzida pelo SCC no apoio ao processo de tomada de decisão (4,25). Os respondentes consideram que, no mínimo, a informação produzida pelo SCC tem um papel moderado no processo de tomada de decisão, mas a grande maioria dos respondentes (cerca de 91%) atribui uma importância elevada ou muito elevada à informação sobre os custos por actividades e *outputs* em contexto de decisão. Assim, afigura-se positiva a evolução deste sistema contabilístico no curto prazo, dada a consciencialização da sua importância e utilidade pela maioria dos respondentes.

Table 2: Estatísticas descritivas das variáveis dependentes e independentes

	N	Mean	Std. Deviation	Min	Max
<b>1. ADOPÇÃO</b>					
A sua organização já adoptou o Sistema de Contabilidade de Custos? (1 - sim; 0 - não)	125	<b>0,48</b>	0,50	0	1
<b>2. GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO<sup>a)</sup></b>					
Com que extensão o Sistema de Contabilidade de Custos se encontra implementado na sua entidade? b)					
(1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	<b>3,02</b>	0,94	1	5
<b>3. INFLUÊNCIA DA LEGISLAÇÃO</b>					
<b>POCAL</b> (1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	3,6	1,3	1	5
<b>NLFL</b> (1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	3,4	1,2	1	5
<b>RGAL</b> (1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	3,6	1	1	5
<b>4. ANO DE IMPLEMENTAÇÃO</b>					
1 – depois de 2006; 2 – depois de 1999 e antes de 2006; 3 – antes de 1999)	52	1,26	0,44	1	2
<b>5. IMPORTÂNCIA</b>					
Com que extensão considera que a informação produzida pelo SCC contribui para a melhoria da	52	<b>4,25</b>	0,62	3	5

tomada de decisão?

(1- nenhuma; 5 – muito elevada)

- a) A partir desta questão a análise é baseada apenas na amostra composta pelos municípios que adoptaram o SCC. Contudo, dos 60 municípios, 8 não responderam a esta questão pelo que a análise empírica relativa ao grau de implementação baseia-se num total de 52 municípios.
- b) Nesta resposta chamamos a atenção para o facto dos respondentes terem de considerar se o sistema implementado providencia informação sobre o custo total por actividades e *outputs* e se são desenvolvidas medidas de eficiência.

A percepção dos respondentes, relativamente à influência e à pressão exercida pelo enquadramento legal em vigor, designadamente os requisitos do POCAL, da NLFL e do RGTAL, no desenvolvimento do SCC é também objecto de análise neste estudo. Como se verifica pela Tabela 2, de uma forma geral os diplomas referidos são percebidos como importantes impulsionadores do processo de implementação do SCC, essencialmente o POCAL e o RGTAL com uma média de 3,6. Mais especificamente, verificou-se que os respondentes consideram que as recomendações do POCAL, do RGTAL e da NLFL, influenciam, de forma elevada ou muito elevada, a implementação do SCC, com uma percentagem de 48%, 62% e 67%, respectivamente. O ano em que os municípios iniciaram o processo de implementação reforça o papel do quadro legislativo em vigor uma vez que se verificou que nenhum município adoptou o sistema antes de 1999 (data da aprovação do POCAL). Por outro lado, a grande maioria dos municípios (75%) referem que a implementação ocorreu após o ano de 2006 o que confirma a nossa expectativa relativamente à influência da NLFL e do RGTAL no desenvolvimento do SCC, designadamente a necessidade de aumentar a transparência e a obrigatoriedade de justificar, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas pelos bens e serviços prestados à comunidade.

Após a análise descritiva da adopção e do grau de implementação do SCC nos municípios Portugueses, apresenta-se de seguida a análise bivariada que procura evidenciar alguns factores explicativos da divergência encontrada.

#### *Análise bivariada*

##### a) ADOPÇÃO

Vários estudos sobre a adopção de novas práticas de controlo e de contabilidade de gestão têm estudado a dimensão como factor explicativo das divergências encontradas no grau de desenvolvimento das práticas estudadas (ver por exemplo, Foster e Swenson, 1997; Anderson and Young, 1999; Smith, 2004; Dooren, 2005; Laegreid et al., 2006). A análise empírica efectuada sobre a associação entre a ADOPÇÃO e a DIMENSÃO evidencia uma tendência para que os municípios de maior dimensão (maior número de trabalhadores a tempo inteiro) estejam mais propensos à adopção do SCC. A Tabela 3 mostra que a maioria dos municípios de grande dimensão decidiu adoptar o SCC. Para confirmar esta análise aplicou-se o teste do Qui Quadrado (*Pearson Q<sup>2</sup>*) que mede a associação entre a adopção (variável dicotómica) e a dimensão dos municípios (variável categórica). O resultado obtido evidencia uma associação positiva e estatisticamente significativa (*p-value*  $\square$  0,05) o que demonstra que os municípios de maior dimensão estarão mais propensos à implementação do SCC do que os municípios de menor dimensão. Este resultado é consistente com os estudos de Smith (2005) e de Dooren (2005).

Tabela 3: Associação entre ADOPÇÃO e DIMENSÃO

Adopção	Número de trabalhadores			
	1	2	3	4
0	6	<b>44</b>	6	9
1	1	31	8	<b>20</b>
TOTAL	7	75	14	29
<b>Pearson Chi2 = 9,62 (**)<sup>a</sup></b>				

a) \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

A relação entre a ADOPÇÃO e a AUTONOMIA FINANCEIRA é apresentada na Tabela 4. Apesar dos resultados evidenciarem uma associação positiva entre as duas variáveis, o teste do Qui Quadrado revela que essa associação é moderada ( $p\text{-value} \square 0,1$ ). Assim, verifica-se uma tendência para que os municípios com maior autonomia financeira (maior percentagem de receitas próprias) adotem o SCC com maior facilidade do que os municípios com maior dependência de fundos alheios. Desta forma, a saúde financeira dos municípios pode explicar as divergências na adoção do SCC nos municípios Portugueses.

Tabela 4: Associação entre ADOPÇÃO e AUTONOMIA FINANCEIRA

Adopção	Percentagem de receitas próprias			
	1	2	3	4
0	<b>30</b>	<b>26</b>	4	5
1	18	24	<b>10</b>	<b>8</b>
TOTAL	48	50	14	13
<b>Pearson Chi2 = 6,15 (*)<sup>a</sup></b>				

a) \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

Na tabela 5 apresentamos a associação entre a ADOPÇÃO e o nível de COMPETITIVIDADE POLÍTICA (medido pela existência de governos maioritários, ou seja, com mais de 50% dos votos). Esta variável dicotómica assume o valor 1 se os municípios governam com uma minoria (menor ou igual a 50% dos votos) e assume o valor 0 caso detenha uma maioria partidária (mais de 50% dos votos). A literatura revista refere a influência da competitividade política nas decisões públicas, nomeadamente em matéria contabilística (Cheng, 1992; Carpenter and Feroz, 2001; Smith, 2004; Gomes *et al.*, 2009). Os resultados obtidos mostram que os municípios que actuam num ambiente político mais competitivo têm uma maior tendência para adoptar o SCC. Note-se que dos 65 municípios que não adoptaram o SCC, 42 governa com uma maioria partidária, logo actua num ambiente político menos competitivo. Contudo, o teste estatístico confirma esta relação apenas para um nível moderado ( $p\text{-value} \square 0,1$ ).

Tabela 5: Associação entre ADOPÇÃO e COMPETITIVIDADE POLÍTICA

Adopção	Competitividade política	
	0 - <input type="checkbox"/> 50% votos	1 - <input type="checkbox"/> 50% votos
0 - não	42	23
1 - sim	29	31
TOTAL	65	60
<b>Pearson Chi2</b>	<b>3,37 (*)<sup>a</sup></b>	

a) \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

Em síntese, a dimensão dos municípios, a autonomia financeira e o nível de competitividade política revelam uma associação positiva com a decisão de adoptar o CAS. Isto significa que os municípios de maior dimensão, com maior autonomia financeira e que actuam num ambiente político mais competitivo tendem a adoptar o SCC com mais facilidade. Os resultados estatísticos confirmam esta relação mas apenas para um nível moderado, especialmente relativamente à autonomia financeira e ao nível de competitividade política. De seguida, apresentam-se os resultados obtidos relativamente à correlação entre ao grau de implementação do SCC e os três factores já analisados anteriormente, acrescentando-se nesta análise a influência do quadro legislativo em vigor.

b) Grau de implementação

O grau de implementação do SCC nos municípios Portugueses é medido através de uma variável ordinal com base numa escala de cinco pontos, conforme referido acima. Para testar a associação do grau de implementação do SCC com os factores referidos determinou-se o coeficiente de correlação *Kendall tau b* que, por ser um teste não paramétrico, revela-se um teste estatístico adequado para medir a associação entre variáveis ordinais, onde a distribuição normal não se verifica (Gibbons and Chakraborti, 2003).

A Tabela 6 mostra os resultados do coeficiente de correlação entre o grau de IMPLEMENTAÇÃO e um conjunto de cinco factores: DIMENSÃO, AUTONOMIA FINANCEIRA, COMPETITIVIDADE POLÍTICA, INFLUÊNCIA LEGAL e ANO DE IMPLEMENTAÇÃO.

Tabela 6: Coeficientes de correlação entre o grau de implementação e os factores explicativos

	(a)	(b)	(c)	(d)			(e)
				POCAL	NLFL	RGTAL	
<b>Kendall tau b</b>	0,30 (**) <sup>1</sup>	<b>0,42</b> (***)	0,22 (*)	<b>0,45</b> (***)	0,8 ----	0,2 ----	0,18 ----

(a) Dimensão; (b) Autonomia Financeira; (c) Competitividade política; (d) Influência legal; (e) Ano de implementação.

1 \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

Conforme evidencia a Tabela 6, todos os factores analisados mostram uma correlação positiva com o grau de implementação, à semelhança do que já se tinha verificado com a adopção do SCC (à excepção da influência legal e do ano de implementação que só foram analisados no grau de implementação). A DIMENSÃO revela uma associação positiva e estatisticamente significativa quer com a adopção quer com o grau de IMPLEMENTAÇÃO. A evidência estatística já verificada na adopção continua a verificar-se na implementação ( $p\text{-value} \leq 0,05$ ) o que significa que os municípios Portugueses de maior dimensão apresentarão sistemas de contabilidade de custos mais desenvolvidos relativamente aos municípios de menor dimensão. Os resultados verificados são consistentes com as conclusões de Dooren (2005) e Laegreid *et al.* (2006).

A AUTONOMIA FINANCEIRA também se revela um factor explicativo da adopção e da IMPLEMENTAÇÃO, embora evidencie uma maior influência no grau de implementação do SCC ( $p\text{-value} \leq 0,01$ ). Desta forma, a situação financeira dos municípios contribui para impulsionar a decisão de adoptar o SCC, por um lado, e aumentar o seu grau de implementação, por outro. Relativamente ao nível de COMPETITIVIDADE POLÍTICA, apesar deste factor evidenciar uma associação positiva, quer na adopção quer na implementação, esta associação é moderada em ambos os casos ( $p\text{-value} \leq 0,1$ ). Alguma precaução deve haver na interpretação destes resultados.

A influência do quadro legislativo em vigor foi utilizada apenas na análise do grau de implementação do SCC. Os resultados obtidos confirmam as nossas previsões acerca da importância dos diplomas que impulsionam o desenvolvimento do SCC, designadamente o POCAL, a NLFL e o RGTAL. O POCAL é o diploma que revela uma maior influência no grau de implementação ( $p\text{-value} \leq 0,01$ ). Curiosamente, a pressão percebida pela NLFL e pelo RGTAL não influenciam, de forma significativa o grau de implementação do SCC o que contraria as nossas previsões iniciais. Contudo, como foi já referido acima, o facto da maioria dos municípios ter implementado o SCC após 2006, período marcado pela introdução destes dois diplomas, significa, de alguma forma, o importante peso que têm no processo de implementação. Estes resultados são consistentes com estudos prévios que evidenciam um elevado impacto dos requisitos legais no processo de implementação das inovações contabilísticas e de gestão, nomeadamente o *Government and Performance Results Act* nos EUA (Julnes and Holzer, 2001; Cavaluzzo and Ittner, 2004). Por fim, a maturidade com a implementação do sistema (medida pelo ano de implementação) também evidencia uma correlação positiva o que demonstra uma maior grau de implementação em municípios que já adoptaram o SCC há mais tempo. Todavia, esta correlação não se revela estatisticamente significativa.

Em síntese, a análise empírica apresentada evidencia alguns factores que explicam e ajudam a interpretar as divergências no desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses. A adopção é essencialmente determinada pela dimensão. Por outro lado, o grau de implementação é essencialmente determinado pela influência percebida do POCAL, o que marca a importância deste diploma para o desenvolvimento do SCC. O nível de autonomia financeira também se revela um factor com um forte poder explicativo do grau de implementação.

## **Conclusões**

Este estudo procura contribuir para a compreensão da mudança da contabilidade de gestão no sector público, evidenciando o papel da contabilidade de custos orientada para as actividades e para os outputs no governo local Português. Apesar de vários estudos empíricos terem sido desenvolvidos, nos últimos anos, acerca da mudança do sistema de

contabilidade pública em prol de um novo paradigma de gestão pública, muitas questões estão ainda por responder existindo um forte apelo para a continuação deste tipo de investigação.

No caso Português, a reforma da contabilidade pública, levada a cabo durante a década de 90 do século passado, começou a introduzir mudanças no sistema de informação contabilística de forma a aumentar o rigor e a transparência das contas públicas. Todavia, esta reforma está ainda a gerar os seus frutos, sendo ainda precoce avaliar o seu impacto, designadamente no governo local. A difusão e a implementação das novas práticas da contabilidade de gestão, nomeadamente o sistema de contabilidade de custos orientado para as actividades e outputs, suscitaram o interesse do mundo académico, nas últimas décadas. A investigação já realizada evidencia um forte impacto da NGP na mudança organizacional e na implementação de novos sistemas de informação e de controlo de gestão.

A análise empírica apresentada neste trabalho evidencia uma relação positiva entre a adopção e o grau de implementação do SCC e um conjunto de factores explicativos, nomeadamente a dimensão dos municípios, a autonomia financeira e o nível de competitividade política. A influência do quadro legislativo em vigor, designadamente os requisitos do POCAL, da NLFL e do RGAL para o desenvolvimento da contabilidade custos, foi ainda analisada na explicação de diferentes graus de implementação do SCC. Os resultados evidenciaram que os municípios de maior dimensão, com maior autonomia financeira e que actuam num ambiente político mais competitivo tendem a adoptar o SCC com maior facilidade e potencialmente apresentam um maior grau de implementação do sistema. Os resultados estatísticos, contudo, evidenciam que a adopção tem uma relação estatisticamente significativa apenas com a dimensão das entidades. No caso do grau de implementação verificamos que a correlação é estatisticamente significativa com a dimensão, a autonomia financeira e a percepção da influência e da pressão exercida pelo POCAL. De uma forma geral verificaram-se os resultados inicialmente previstos.

Algumas limitações devem ser apontadas na realização deste estudo. Primeiro, o recurso ao método do inquérito por questionário não permite filtrar situações em que o inquirido responde ao acaso ou situações de má interpretação da questão, podendo conduzir a resultados inadequados. Por outro lado, a falta de background de alguns inquiridos, sobre o conteúdo do questionário, pode conduzir ao enviesamento dos resultados, merecendo uma atenção especial na sua interpretação. A utilização de métodos qualitativos, como a realização de entrevistas ou estudo de casos, poderá colmatar estas lacunas. Por outro lado, o uso do método do questionário permite generalizar os resultados obtidos para a amostra estudada, o que não é possível quando se utilizam dados qualitativos.

Como pistas para investigação futura, importaria testar um conjunto de factores contextuais e processuais que podem interferir no processo de implementação do SCC bem como no seu grau de uso, como a disponibilidade dos recursos necessários, o envolvimento e compromisso político, a autonomia de gestão, a capacidade de mudança, a orientação para a missão, entre outros. Esta análise empírica poderá fornecer uma abordagem mais abrangente sobre o desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses. O estudo dos efeitos do uso do SCC no desempenho organizacional será também um trabalho a desenvolver futuramente, mas apenas quando houver uma maior maturidade no processo de implementação e de uso deste sistema.

## Referências

- Anderson, W. and Young, M., 1999, 'The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based costing systems', *Accounting, Organizations and Society*, No 24, pp. 525-559.
- Atkinson, Anthony, Ramji Balakrishnan, Peter Booth, Jane Cote, Tom Groot, Teemu Malmi, Hannu Roberts, Enrico Uliana e Anne Wu. 1997. "New directions in management accounting research." *Journal of Management Accounting Research* 9: 79-108.
- Barberis, Peter. 1998. "The new public management and a new accountability." *Public Administration* 76(3): 451-70.
- Bogt, H. (2008), 'Management Accounting Change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector', *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No 3, pp. 209-241.
- Bogt, Henk. 2004. "Politicians in Search of Performance Information? Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information." *Financial Accountability & Management* 20 (3): 221-52.
- Brignall, Stan e Sven Modell. 2000. "An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector.'" *Management Accounting Research* 11: 281-306.
- Broadbent, Jane e James Guthrie. 1992. "Changes in the public sector: a review of "alternative" accounting research." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5 (2): 3-31.
- Broadbent, Jane. 1999. "The State of Public Sector Accounting Research – The APIRA Conference and some Personal Reflections." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 12 (1): 52-7.
- Burns, John e Juhani Vaivio. 2001. "Management accounting change." *Management Accounting Research* 12: 389- 402.
- Burns, John e Robert Scapens. 2000. "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework." *Management Accounting Research* 11 (1): 3-25.
- Camões, P.; Jorge, S.; Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2008). Does *Accounting Compliance Improve Financial Performance? An Econometric analysis of Portuguese Local Government*. European Group of Public Administration (EGPA) Conference; Rotterdam; The Netherlands; 3-6 September
- Carpenter, V. and Feroz, E. H., 2001, 'Institutional Theory and accounting rule choice: an analysis of four US states governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles', *Accounting, Organizations & Society*, No.26, pp. 565-596.
- Carvalho, J (2009).; Os Municípios Portugueses: análise financeira e cumprimento da Lei das Finanças Locais Direito Regional e Local, nº 06 de Abril/Junho 2009 do CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho pág. 17 a 26ISSN: 1646-8392



- Carvalho, J.; Fernandes, M. J.; Camões, P. e Jorge, S. (2009). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC); Junho.
- Carvalho, J.; Jorge, S. e Fernandes, M. J. (2006). New Local Government Accounting in Portugal. *Public Money and Management*, Vol. 26; N.4; September; pp.211-216.
- Cavalluzzo, K. and C. Ittner, 2004, 'Implementing performance measurement innovations: evidence from government', *Accounting, Organization and Society*, Vol. 29, No. 3/4, pp. 243-267.
- Cheng, R., 1992, 'An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure', *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, No. 1, pp. 1-42.
- Dooren, W., 2005, 'What Makes Organisations Measure? Hypotheses on the Causes and Conditions for Performance Measurement', *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 363 – 383.
- Dunleavy, Patrick e Christopher Hood. 1994. "From old Public Administrative to new public management." *Public Money & Management* 14 (3): 9-16.
- Fernandes, M. J.; Carvalho, J.; Jorge, S.; Camões, P. (2006). The Relevance of the Accounting System to Municipal Decision-Making in Portugal: an Empirical Analysis of the Internal Use of Information. 4th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, EIASM, Siena, Setembro.
- Foster, G., and Swenson, D., 1997, 'Measuring the success of Activity-based Cost Management and its determinants', *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 109-141.
- Gibbons, J. and Chakraborti, S., 2003, *Nonparametric Statistical Inference*, 4th eds. (Marcel Dekker, Inc, New York).
- Gomes, P., Fernandes, M. J. and Carvalho, J., 2009. *Explaining Management Accounting Change in Portuguese Local Government: a multi theoretical approach*. 12<sup>th</sup> Biennial Conference CIGAR, Modena, Itália, 27-29 Maio, 36 pgs.
- Guthrie, James, Olov Olson e Christopher Humphrey. 1999. "Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward." *Financial Accountability & Management* 15 (3/4): 209-28.
- Hood, Christopher. 1991. "A Public Management for all seasons?" *Public Administration* 69 (1): 3-19.
- Hood, Christopher. 1995. "The 'new public management' in the 1980s: variations on a theme." *Accounting, Organizations and Society* 20: 93–109.
- Jackson, Audrey e Irvine Lapsley. 2003. "The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector." *Journal of Public Sector Management* 16 (5): 359-72.
- Johnson, Thomas e Robert Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

- Jones, Rowan e Maurice Pendlebury. 1992. *Public Sector Accounting*. 3ª Edição, Londres: Pitman Publishing.
- Jorge, S.; Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2007). Governmental Accounting in Portugal: why accrual basis is a problem. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol.19; N.4; Winter; pp.411-446.
- Julnes, Patria e Marc Holzer. 2001. "Promoting the utilization of performance measures in public organizations: an empirical study of factors affecting adoption and implementation." *Public Administration Review* 61 (6): 693-708.
- Kaplan, Robert e David Norton. 1992. "The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance." *Harvard Business Review* Jan– Feb: 71-9.
- Kaplan, Robert. 2001. "Strategic performance measurement and management in non-profit organizations." *Non-profit Management and Leadership* 11 (3): 353-70.
- Kloot, Louise e John Martin. 2000. "Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government." *Management Accounting Research* 11: 231–51.
- Lægreid, P., Roness, P. and Rubecksen, K., 2006, 'Performance Management in Practice: the Norwegian Way', *Financial, Accountability and Management*, Vol. 22, No 3, pp. 251-270.
- Lapsley, Irvine e Elisa Wright. 2004. "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda." *Management Accounting Research* 15: 355–74.
- Lapsley, Irvine e June Pallot. 2000. "Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government." *Management Accounting Research* 11: 213–29.
- Lapsley, Irvine. 1999. "Accounting and The New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?" *Financial Accountability & Management* 15 ( 3/ 4): 201- 07.
- OCDE. 2005. *Public Sector Modernisation: the way forward*. OCDE Policy Brief.
- OCDEa. 2004. *Public Sector Modernisation: governing for performance*. OCDE Policy Brief.
- Osborne, David e Ted Gaebler. 1993. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. New York: Plume Book.
- Pettersen, Inger. 2001. "Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects." *The European Accounting Review* 10 (3): 561-81.
- Smith, K., 2004, 'Voluntary Reporting Performance Measures to the Public a Test of Accounting Reports of US cities', *International Public Management Journal*, Vol. 7, No 1, pp. 19-48.

- Vaivio, Juhani. 1999. "Exploring a 'non-financial' management accounting change." *Management Accounting Research* 10 (4): 409-37.
- van Helden, J. 2005. "Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting." *Financial Accountability & Management* 21 (1): 99-33.
- Yamamoto, Kiyoshi. 1999. "Accounting Systems Reform in Japanese Local Governments." *Financial Accountability & Management* 15 (3/4): 291-307.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IMPORTÂNCIA DA ADOÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO  
PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL NO MUNDO  
GLOBALIZADO: O EXEMPLO BRASILEIRO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Antônio Artur de Souza** - Professor Adjunto III da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

**Alisson Maciel de Faria Marques** – Funcionário da Secretaria da Saúde de Belo Horizonte (MG).

**Luciana Stransky Ferreira** – Funcionária da Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais.

**Ewerton Alex Avelar** – Pesquisador (UFMG).

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IMPORTÂNCIA DA ADOÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO PARA A  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL NO MUNDO GLOBALIZADO: O EXEMPLO  
BRASILEIRO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Este artigo apresenta uma discussão sobre o emprego de sistemas de custeio pela Administração Pública brasileira, obrigatório segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Demonstra, também, que essa obrigatoriedade é condizente com o movimento de Reforma do Estado iniciado em 1995. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada com base em dados secundários da pesquisa do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal (PNAGE). Os resultados reforçam a importância do tema para a moderna Administração Pública, e conclui que a maioria dos estados brasileiros ainda não dispõe de sistemas de custeio.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração pública, contabilidade gerencial, sistemas de custeio, globalização, sistemas de informações

## 1. INTRODUÇÃO

Durante as duas últimas décadas do século XX, o Brasil passou por intensas transformações nos campos político, econômico e social, tais como: o retorno da democracia, a abertura e a estabilização da economia, e a estruturação de políticas públicas universais. Tais transformações possibilitaram, ao final dos anos 1990, o início do processo de Reforma do Estado na Administração Pública. Os níveis de governo, até então, estavam desenhados e funcionando nos moldes weberianos (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Pode-se dizer que os avanços nesses campos evidenciaram que a Administração Pública brasileira não estava acompanhando o processo de modernização obtido nas políticas públicas. Segundo Bresser-Pereira (2001), no sentido de alinhar o país ao movimento mundial de Reforma do Estado, o presidente Fernando Henrique Cardoso iniciou o processo de reforma da Administração Pública. Conforme o referido autor, a Administração Pública brasileira modelava-se, ainda, segundo modelo proposto por Max Weber, detalhado adiante, que propunha, principalmente, mecanismos para o controle dos meios. O modelo gerencial proposto na reforma, entretanto, detém como premissa fundamental a mudança do foco para o resultado por meio da inclusão de mecanismos gerenciais.

Durante esse processo, destaca-se a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000, orientada para a contenção dos gastos públicos das esferas subnacionais de governo. O descumprimento desta lei acarreta implicações penais, atendendo aos princípios de um mundo globalizado, ditado pelo Consenso de Washington. Planejar e controlar custos passaram a ser tarefas dos governantes e administradores públicos. Um dos principais avanços gerenciais propostos pela LRF é a implantação de um sistema de custeio na Administração Pública. Os sistemas de custeio, também denominados sistemas de custos, são parte integrante, ou subsistemas, dos Sistemas de Informações Contábeis (SICs), os quais são responsáveis pelo fluxo e pelo controle das informações contábeis geradas pelas organizações em geral, inclusive as públicas (MOSCOVE et al., 2002).

Nesse sentido, configura-se como objetivo desse artigo discutir a relevância de sistemas de custeio para a Administração Pública em um contexto de economias globalizadas. Será feita uma discussão apresentando o caso brasileiro, usando dados da pesquisa do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal (PNAGE). O foco principal é nos estados, tendo em vista a mudança de paradigma proposta pelo modelo da Administração Pública Gerencial. A metodologia adotada foi a pesquisa exploratória, realizada com base em dados secundários, tomando como base os dados da PNAGE.

Este artigo está estruturado em cinco seções, sendo a primeira essa introdução. A segunda seção resume a evolução da Administração Pública do modelo patrimonial até o gerencial, o que é base para a discussão dos custos na atualidade. Os principais conceitos que devem ser observados em relação aos custos e aos SICs, tendo por base a literatura especializada, são apontados na terceira seção. A quarta seção apresenta

uma discussão sobre os custos na Administração Pública. Ao final são apresentadas as conclusões do trabalho.

## **2. A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL**

A Administração Pública pode ser entendida como todo o aparelhamento pré-ordenado à execução das decisões políticas (SILVA, 2004). Esse aparelhamento é composto pelo conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos à disposição do Estado na execução de suas funções. As funções do Estado são divididas entre os três Poderes propostos por Montesquieu em sua teoria dos pesos e contrapesos: Executivo, Legislativo e Judiciário. Assim, a estruturação da Administração Pública está intimamente ligada à organização política adotada pelo país.

O Brasil é um estado federativo dividido em três níveis ou esferas de governo, a saber, União, Estados e Municípios, além de um Distrito Federal. O federalismo pode ser entendido com um sistema de organização político-administrativa cujo poder e autoridade são distribuídos entre as instâncias de governo de forma constitucionalmente definida e assegurada, garantindo que os governos nacional e subnacionais sejam independentes na sua esfera própria de ação (ALMEIDA, 1996). É em cada uma dessas esferas de governo que a Administração Pública se estrutura.

No contexto federativo, a descentralização é peça fundamental para que haja a redistribuição dos núcleos de poder, gerando uma maior distribuição do poder decisório anteriormente centralizado (Lobo, 1990). Existem, então, três vertentes de descentralização. A primeira é da administração direta para a indireta e refere-se à criação de empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquias e fundações, sob a justificativa de agilizar as ações governamentais. A segunda vertente diz respeito às relações entre os níveis de governo. Por fim, a terceira e última examina a transferência de funções, dantes executadas somente pelo setor público, e que, julga-se, poderiam ser melhor executadas exclusivamente ou em cooperação com o setor privado (do Estado para a sociedade civil). No Brasil, a Administração Pública Brasileira subdivide-se em Administração Direta (por exemplo, os Ministérios), a Administração Indireta (por exemplo, as empresas públicas) e a Administração Fundacional (por exemplo, as Fundações de Pesquisa), nos três níveis hierárquicos, descentralizados em maior ou menor grau (SILVA, 2004).

Desde a criação do federalismo brasileiro com a proclamação da República, em 1889, até o final da República Velha, a Administração Pública brasileira pode ser considerada "patrimonialista". Segundo Bresser-Pereira (1998), o patrimonialismo pode ser entendido como a incapacidade ou a relutância de o dirigente distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados. Isso quer dizer que durante todo o período imperial e, em menor medida, durante toda a primeira república, o patrimônio público brasileiro confundia-se com o patrimônio privado de quem administrava o país. De uma forma mais incisiva, as pessoas que administravam o país provinham do patrimônio público a sua renda.

A passagem para o modelo burocrático só iniciar-se-ia no país durante o primeiro governo de Getúlio Vargas, em 1930. O modelo burocrático, tal como preconizado por Max Weber (*apud* BARBOSA; NARDIN, 2002), associa-se a um tipo de estrutura de autoridade que só alcança sua plenitude a partir do capitalismo. Isso porque a burocracia está associada ao que o autor chamou de dominação racional-legal. Nesse tipo de dominação, um agrupamento social administra utilizando o princípio de “competência” e se estabelece segundo regras, estatutos, regulamentos, da documentação, da hierarquia funcional, da especialização profissional, da permanência obrigatória do servidor na repartição durante determinado período de tempo e da subordinação do exercício dos cargos a normas abstratas.

A principal iniciativa do governo, no período, foi a criação do Departamento Administrativo do Setor Público (DASP). A criação do DASP tem um significado importante porque, mais que representar a institucionalização da necessidade da reforma da Administração Pública brasileira, esse departamento detinha atribuições claras e específicas. Algumas de suas principais realizações foram: o ingresso no serviço público por concurso público, o estabelecimento de critérios uniformes de classificação dos cargos e a padronização das compras (BRESSER-PEREIRA, 2001). Observa-se a preocupação com as compras esteve presente desde a primeira reforma da Administração brasileira. Afinal, esse setor das compras constitui, segundo o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, um “submundo” próprio dentro das organizações públicas.

Esse movimento de reforma iniciado em 1930 foi interrompido com o fim do governo de Getúlio Vargas e retomado somente em 1967, durante o regime autoritário dos militares. Neste momento, já apresentava um cunho mais gerencial (ABRUCIO, 1997). Destaca-se o Decreto-Lei 200 que fortaleceu e flexibilizou o sistema de mérito e flexibilizou o sistema de compras do Estado (*op. cit.*), reforçando a preocupação com o controle das compras estatais.

A construção desse modelo de Administração foi fundamental para o andamento do Estado Nacional Desenvolvimentista reproduzido durante o governo militar no Brasil. Isso porque o modelo garante o controle dos meios, fundamental em períodos de altos investimentos estatais.

A crise no modelo weberiano começaria em meados da década de 1970, com a palavra de ordem pela Reforma do Estado. Segundo Abrúcio (1997), quatro fatores econômicos e sociais contribuíram para esse processo. O primeiro foi a crise econômica mundial, ocasionada pelas sucessivas crises do petróleo. Segundo, a crise fiscal gerada pela falta de recursos para financiamento dos déficits estatais, colocando em xeque o modelo keynesiano de intervenção do estado na economia e o Estado de Bem Estar Social (*Welfare State*). O acúmulo de atividades dos estados no período pós-guerra, identificado como uma crise de “ingovernabilidade” é o terceiro fator. Por fim, as mudanças tecnológicas e na lógica dos sistemas produtivos.

Na década de 1980, após a recessão proveniente das sucessivas crises do petróleo da década anterior, a necessidade de uma reforma do aparelho estatal eclodiu no Brasil. Estruturada em uma administração burocrata, classificada por Osborne e



Gaebler (1997) como lenta, ineficiente e impessoal, mais preocupada com os meios que com os resultados, inspirada no modelo burocrático, a Administração Pública brasileira precisou, desse modo, adaptar-se a um ambiente globalizado que mudava rapidamente. As transformações que ocorriam no ambiente externo da Administração Pública demandavam um posicionamento gerencial do Estado que o modelo weberiano não conseguia atender. Na acepção de Osborne e Gaebler (1997), o modelo burocrático se desenvolveu em uma sociedade de ritmo mais lento, quando as mudanças ocorriam com menor rapidez. O mundo atual é de mudanças rápidas; vive-se em um mercado global, que impõem pressões enormes às instituições econômicas e onde os consumidores têm acesso amplo à informação e, conseqüentemente, maior poder de escolha e da qualidade dos serviços públicos que querem. Isso demanda um outro posicionamento do Estado: mais gerencial e menos controlador, focado nos resultados e não nos meios, baseado na estratégia da eficiência.

No Brasil, a Reforma do Estado, iniciada em 1995, foi conduzida pelo governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso. Por meio do Ministério de Administração e Reforma do Estado (MARE), o presidente estabeleceu o Plano Diretor da reforma (ABRUCIO, 1997). No bojo dessas mudanças administrativas, destaca-se a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000).

É importante salientar que essa legislação segue a direção apontada pela Reforma do Estado, sendo um dos pontos principais do *Consenso de Washington* (apud BARBOSA; NARDN, 2002), que uniformiza as diretrizes globais a serem seguidas pelos países de industrialização tardia. Esse documento determina as principais ações a serem seguidas pelos países de industrialização recente para alcançar o desenvolvimento. Essa Lei foi elaborada no intuito de controlar os gastos públicos, principalmente das esferas subnacionais, em tese, mais clientelistas que a União.

Para fins desse trabalho, destaca-se, no texto da Lei, o parágrafo terceiro do art. 50 que dispõe “A Administração Pública manterá um sistema de custos que permitirá a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Em linhas gerais, o sistema de custos pode ser definido como um subsistema dos SICs (MOSCOVE *et al.*, 2002).

O objetivo de um sistema contábil de custos é acumular os custos de produto, de tal forma que os agentes gerenciais envolvidos no processo produtivo possam estabelecer os preços dos produtos, controlar as operações e preparar as demonstrações financeiras (WARREN *et al.*, 2001). Além disso, esse sistema melhora o controle ao fornecer dados sobre os custos incorridos em cada departamento ou no processo de produção, a fim de orientar a tomada de decisão das organizações. O sistema de custos será discutido na próxima seção.

### 3. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E DE CUSTOS

A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio das organizações, sua evolução e mutações, com o objetivo de fornecer informações para a tomada de decisão e o controle das entidades (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Distinguem-se, para fins didáticos, dois grandes eixos: a Contabilidade Geral ou Financeira e a Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade Financeira se relaciona diretamente com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização (ATKINSON *et al.*, 2000). Esse processo é muito influenciado pelas autoridades, pois são elas que estabelecem os padrões regulatórios. Ainda segundo Atkinson *et al.* (2000), a Contabilidade Gerencial está relacionada ao fornecimento de informações para administradores e/ou usuários internos, isto é, para aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.

Existe uma ligação fundamental entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: a Contabilidade dos Custos. A Contabilidade de Custos surgiu da necessidade de avaliação dos estoques produzidos pelas indústrias, com o advento da Revolução Industrial do século XVIII. Sua principal função é conjugar a utilização dos fatores produtivos à matéria-prima, estabelecendo o custo das mercadorias produzidas, viabilizando a avaliação dos estoques para a Contabilidade Financeira.

O uso da Contabilidade de Custos, porém, possibilitou que ela assumisse, com o passar do tempo, funções gerenciais. Assim, segundo Maher (2001), ela passou a fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, ainda, a monitorar o ocorrido, comparando-o com o previsto e projetando o futuro. Suas informações são vitais para o ganho de competitividade das organizações privadas.

A estimativa dos custos objetiva mensurar todos os custos envolvidos na produção de um determinado produto ou serviço, o que compreende todos os materiais diretos e as atividades requeridas para tal produção. Os riscos nessa tarefa são normalmente relacionados a erros na preparação das estimativas. Deste modo, tornam-se importantes também a precisão e a completude das informações utilizadas.

A estimativa e a alocação dos custos não são tarefas simples, devido, principalmente, ao enorme volume de informações produzido pelas empresas. Para isso é essencial o uso dos sistemas de informações. Nas organizações, as informações são geradas nos mais diversos setores (departamentos). A todo momento a empresa gera um fluxo de informações em seu ambiente interno, que é influenciado pelo ambiente externo. Nesse contexto de fluxo informacional, o profissional responsável pelos custos precisa de todas as informações possíveis de forma rápida, concisa e sistematicamente organizada.

Para que seja considerada adequada, de acordo com Stair (2006), a informação deve ser: (a) precisa (não ter erros); (b) completa (conter todos os fatos importantes); (c)

econômica (ter custo de produção relativamente baixo, que seja compensado pelos benefícios gerados); (d) flexível (ser passível de utilização para diversas finalidades); (e) confiável (ser gerada a partir de dados fidedignos ou ser de fonte confiável); (f) relevante (ser importante para o tomador de decisões); (g) simples (não ser exageradamente complexa, sofisticada e detalhada); (h) em tempo (ser disponibilizada para o tomador de decisão no momento necessário); e (i) verificável (ser passível de verificação em termos da fonte, dos dados que lhe deram origem e dos procedimentos utilizados para o processamento).

As decisões em uma empresa são complexas, inter-relacionadas e dependem de uma análise conjunta de seus diferentes níveis (estratégico, gerencial e operacional) para que o resultado desejado seja alcançado. Devido à necessidade de integrar e tratar as informações, a utilização de um sistema de informações eficaz se torna obrigatória, uma vez que esses sistemas são conjuntos de componentes inter-relacionados, trabalhando juntos para, entre outras funções, facilitar a análise e o processo decisório nas organizações (LAUDON; LAUDON, 1999).

Para suprir as necessidades de informação das organizações, torna-se necessária a utilização de um sistema de informações que auxilie na tomada de decisão. Laudon e Laudon (1999, p. 4) definem Sistema de Informações (SI) como um “conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações”. Esses sistemas são compostos por pessoas, organizações e tecnologia, sendo um erro descrevê-los apenas em termos de computadores.

Os SIs são alimentados com dados que, depois de processados, fornecem informações necessárias à organização, dentre as quais aquelas relativas aos custos. Quando os usuários dos sistemas utilizam as informações disponibilizadas para a tomada de decisão ou quando agregam valor a elas, transformam-nas em um conhecimento útil para a organização e para seus membros. Desta forma conseguem adquirir e manter vantagens competitivas sobre os concorrentes.

Os Sistemas de Informações Contábeis (SICs) são subsistemas dos SIs e têm como matéria-prima as informações contábeis geradas pelos departamentos das organizações. Na acepção de Moscovice *et al.* (2002,) os SICs podem ser entendidos como um conjunto ordenado de subsistemas que funcionam para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações contábeis para fins de planejamento, tomadas de decisão e controle. As informações referentes aos custos compõem um dos subsistemas dos SICs, fornecendo informações imprescindíveis à tomada de decisão nas organizações.

Para o mesmo autor, são funções principais dos SICs: (a) coletar, registrar, armazenar e padronizar as transações contábeis; (b) possibilitar o aumento do alcance dos controles internos e externos das informações contábeis; (c) aumentar a eficiência das organizações. De fato, a utilização de SIC possibilita agilidade e confiabilidade na informação contábil gerada para a tomada de decisão e o controle, com a ressalva da

segurança no processamento e distribuição dessa informação. Na próxima seção será discutido o uso desses conceitos para a Administração Pública.

#### **4. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL E O SISTEMA DE CUSTOS**

Na evolução da Administração Pública brasileira a criação de um sistema de controle dos custos somente foi contemplada com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Destaca-se que essa Lei foi promulgada no último movimento de Reforma do Estado e atendeu às exigências externas de um mundo globalizado. Serão utilizados dados obtidos da pesquisa realizada pelo PNAGE, coordenada pelo Ministério do Planejamento, com a participação dos próprios estados e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), apontados por Abrucio (2004), para a análise da situação dos estados membros da federação brasileira como *proxy* da realidade da Administração Pública brasileira.

Em termos de custos, a principal preocupação dos dois primeiros movimentos de Reforma do Estado realizados no Brasil contemplou prioritariamente a modernização e a flexibilização do processo de compras. Entretanto, a modernização tecnológica não parece ter chegado ainda nesse processo. De fato, o PNAGE aponta que menos da metade dos estados, 44,4%, utiliza sistema de compras eletrônicas. Além disso, conforme salienta Abrucio (2004), falta uma política que planeje melhor como dar conta do fluxo de bens que o nível estadual de governo já dispõe e o que ele precisa comprar.

Ante a obrigatoriedade legal do uso dos Sistemas de Custos, imposta pela LRF, proposta pelo terceiro movimento de Reforma, o PNAGE constata uma realidade na qual os estados não consideram essa imposição. De fato, a pesquisa aponta que 85,2% dos estados não adotam centros de custos. Esses números são preocupantes porque a implantação de centros de custos é a fase embrionária da implantação dos sistemas de custeio.

Um ponto importante para a implantação de sistemas de custeio, conforme explicado, refere-se à utilização de sistemas de informações. Essa necessidade, infelizmente, também não é realidade na maioria dos estados. Abrucio (2004) constata que, por muitas questões, não há informações disponíveis e, em outros casos, as informações estão extremamente fragmentadas. Outro dado da pesquisa aponta que 85,2% dos estados não têm planejamento prévio das suas ações em Tecnologia da Informação.

A questão do controle interno também não está estruturada no âmbito da Administração Pública. O PNAGE demonstra que só há carreiras de controle interno em 55,6% dos estados nacionais. O sistema de controle interno não está sendo utilizado como um mecanismo de aperfeiçoamento da gestão pública, onde há o predomínio do formalismo (ABRUCIO, 2004). Prova disso é que, pela pesquisa, não há interação entre o controle interno e a gestão em 85,1% dos estados.

Esses dados comprovam outra dura realidade da Administração Pública, de que as tecnologias de gestão, no mais das vezes, vêm sendo subutilizadas pelos governos estaduais. Sua utilização torna-se um eixo de desafios particularmente importante no que

se refere ao uso de ferramentas para otimizar a eficiência e a eficácia administrativa numa era de escassez de recursos, o que poderia ser obtido com políticas mais consistentes de desburocratização, centros de custos e controle de ações terceirizadas (ABRUCIO, 2004).

Os dados espantam, uma vez que os sistemas de custos e de informações são imprescindíveis a uma Administração Pública, que, passados dez anos do início do movimento, quer se configurar como gerencial. Dada a intermitente escassez de recursos públicos, por causas que não serão tratadas nesse artigo, é obrigação de uma Administração Pública a necessidade de otimização do gasto público. Isso não só obedecendo ao Princípio da Constitucional da Eficiência da Administração Pública (*caput* do artigo 37 da Constituição Federal).

Emílio Albi (*apud* Tristão, 2003) salienta o uso dos seguintes princípios pela Administração Pública: o Princípio da Economia, que garante o menor custo; o da Eficiência, que garante a melhor relação custo-benefício; e o da Efetividade, que garante o alcance dos objetivos propostos. Os três princípios, então, complementar-se-iam na garantia de bons níveis de qualidade do gasto público.

Há que se destacar, também, o papel dos sistemas de custos em relação à questão orçamentária. Tristão (2003) ressalta a importância macroeconômica do orçamento como delimitador da quantidade de recursos financeiros disponíveis dentro do qual uma Administração Pública responsável deve executar seus gastos. Os sistemas de custos possibilitam bons níveis de qualidade do gasto público, por garantir informações consistentes, oportunas e fidedignas à Administração Pública sobre seus gastos, e, paralelamente, por permitir que o controle da execução financeira com a dotação orçamentária disponível.

Em última instância, a utilização dos sistemas de custeio permitirá um aperfeiçoamento dos mecanismos de *accountability* (ABRUCIO, 2004). Isso porque garantiria uma maior transparência do uso dos recursos públicos e a avaliação dos governantes pelos cidadãos, por meio da disponibilização das informações relativas os gastos executados pelos governos, na execução das suas funções. Em última instância, os sistemas de custeio permitiriam aquilo que Abrucio (2004) chama de estímulo à ação cooperada entre os atores intergovernamentais, uma vez que essas informações estimulariam a formação de parceria entre os entes.

A execução das políticas públicas, como as de saúde, por exemplo, também seria afetada pela utilização dos sistemas de custos. Isso porque a sua utilização permitiria observar os diferentes valores dos serviços de saúde produzidos pelos Hospitais da rede pública e filantrópica nos diversos pontos da federação brasileira, evidenciando, para os administradores locais e regionais, as especificidades de cada região e possibilitando uma intervenção específica em cada localidade.

Podem ser citados dois exemplos brasileiros. Um deles é o Programa de Fortalecimento e Melhoria da Qualidade dos Hospitais do SUS-MG, do Governo do Estado de Minas Gerais. Esse programa consiste na formalização de um contrato, assumido pelas instituições públicas e filantrópicas que participam do programa, em contrapartida ao repasse de recursos financeiros pelo governo daquele estado. Dentre os

compromissos assumidos, as instituições participantes devem dispor de Sistemas de Custos e de Gerenciamento de Materiais e Suprimentos, com vistas à otimização dos recursos públicos investidos naquela instituição.

Em um outro exemplo, Miranda Filho (2003), investigando os sistemas de custo na Secretaria da Fazenda do Governo da Bahia, demonstrou a aplicabilidade dos fundamentos teóricos e empíricos de aferição de custos no setor público. Isso sinaliza positivamente para a possibilidade do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e para a construção dos sistemas públicos de informações de custos.

## 5. CONCLUSÕES

Este artigo apresentou uma discussão sobre a utilização de sistemas de custeio pela Administração Pública Brasileira, obrigatória segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esses sistemas são entendidos como subsistemas dos SICs que, por sua vez, podem ser entendidos como um conjunto ordenado de subsistemas que funcionam para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações contábeis. Os sistemas de custeio são normalmente essenciais para fins de planejamento, tomada de decisão e controle da Administração Pública, uma vez que permite o controle mais efetivo do gasto público.

Além disso, este artigo também demonstra que essa utilização de sistemas de custeio é condizente com o movimento de Reforma do Estado iniciado em 1995. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada com base em dados secundários. Os resultados reforçam a importância do tema para a moderna Administração Pública. Tomando como base os dados da pesquisa do PNAGE, foi possível concluir que a maioria dos estados brasileiros ainda não dispõe de informações de custos e de sistemas de custeio. Isso permite a compreensão de que um dos grandes desafios traçados para que o serviço público consiga cumprir as exigências da LRF é o conhecimento dos custos das atividades desenvolvidas.

O custo foi aqui entendido como um desembolso de caixa, ou seu equivalente, ou o compromisso de pagar em espécie no futuro, com o compromisso de produção, representando um benefício usado imediatamente ou diferido para um período de tempo futuro. Se o benefício for usado imediatamente, então o custo será uma despesa, tal como a despesa de salário. Se o benefício for diferido, então o custo será um ativo, tal como um equipamento. Quando o ativo é usado, é reconhecido como despesa, tal como a despesa de depreciação (WARREN *et al.*, 2001).

Este artigo destacou a importância da implantação de um sistema de custeio na Administração Pública brasileira, tendo em vista a necessidade de otimização e qualificação do gasto público. Os governantes e os administradores públicos precisam dispor de informações de custos para os processos de planejamento e controle. Aliado a isso, o controle dos custos permite um maior controle orçamentário dos gastos e a sua adequação à LRF. Isso constitui grande avanço gerencial para a Administração Pública brasileira e soa coerente com o caráter gerencial proposto pelo movimento de Reforma do Estado.

Portanto, embora o movimento de Reforma do Estado tenha sido iniciado em 1995, a modernização ainda não chegou a se efetivar plenamente na Administração Pública brasileira, principalmente no que se refere aos estados membros da federação brasileira, conforme apontaram os dados do PNAGE. Nesse sentido, a discussão apresentada neste artigo sugere a realização de outros estudos que tenham como foco os municípios brasileiros. É importante salientar que o cenário que será constatado nos municípios apresentar-se-á como pior que o dos estados, em termos de sistemas de custeio, tendo em vista a pouca capacidade de financiamento desses entes federativos.

Defendeu-se, nesse trabalho, a posição de que a implantação de sistemas de custeio é vital para o avanço do estado gerencial. Tais sistemas possibilitam um maior controle social dos resultados pela população, pois permite a avaliação da eficiência dos governantes, bem como uma maior qualificação do gasto público.

Em um contexto de economias de mercado globalizadas, a Moderna Gestão necessita ampliar o controle orçamentário para promover a eficiência nos gastos. Nesse sentido, os governos precisam criar condições e políticas públicas que favoreçam a competitividade dos produtos nacionais frente à produção mundial, principalmente, aos produtos asiáticos, dentre os quais destacam-se os produtos chineses.

A principal crítica remanescente, entretanto, é que a LRF, infelizmente, não dispõe os prazos e as implicações penais para a implantação de sistemas de custeio, o que deixa essa implantação à mercê do poder discricionário do administrador público. Como não há prazos, então esses administradores públicos podem não considerar os sistemas de custeio como prioridade. Essa afirmativa é corroborada pela pesquisa do PNAGE.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. "O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública: Um Breve Estudo sobre a Experiência Internacional Recente". Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, *Cadernos ENAP*, n. 10, 1997.

\_\_\_\_\_. *Os laços federativos brasileiros: avanços, obstáculos e dilemas no processo de coordenação intergovernamental*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2000.

\_\_\_\_\_. *Reforma do Estado no federalismo brasileiro e a articulação entre o governo federal e os estados: o caso do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados*. IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Madrid: CLAD, 2004

\_\_\_\_\_. & COSTA, Valeriano Ferreira. *Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Pesquisas, n.12, 1998.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. "Federalismo e políticas sociais". In: AFFONSO, Rui de Brito Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz de Barros (Org.). *Descentralização e políticas sociais*. São Paulo: FUNDAP, 1996. p.57-76.

ATKINSON, Anthony A; KAPLAN, Robert S; BANKER, Rajiv D; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Ricardo; e NARDIN, Marcelo. "Crescer e Distribuir: Uma Pauta para o BNDES". In.: MONTEIRO FILHA, Dulce Corrêa; MODENESI, Rui Lyrio (orgs.). *BNDES, um banco de idéias: 50 anos refletindo o Brasil*. Rio de Janeiro, BNDES, 2002. p.355-370.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Do Estado Patrimonial ao Gerencial*. In.: *Brasil: Um Século de Transformações*. Pinheiro, Paulo Sérgio; Sachs, Ignacy; e Wilhelm, Jorge (orgs.). São Paulo: Companhia das Letras. 2001.

\_\_\_\_\_. "Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado". In: *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Orgs. Pereira, Luiz Carlos Bresser; e Spink, Peter Kevin. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1998.

KUGELMAS, Eduardo. "A evolução recente do regime federativo no Brasil". In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (Org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates, n.22, v.1, abr., p.29-50, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999. 550p.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. *Sistemas de informação*. Rio de Janeiro: LTC, 1999.



LOBO, Thereza. “Descentralização: conceitos, princípios, prática governamental”. *Cadernos de pesquisa*, São Paulo, n.74, p.5-10, ago. 1990.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001. 905p.

MIRANDA FILHO, Carlos R. *Sistemas de Custos na Administração Pública: uma Análise das Proposições Teóricas Atuais à Luz da Realidade Institucional - O Caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia*. 2003. 156f. Dissertação de (Mestrado) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, UFBA, 2003.

MOSCOVE, Stephen A; SIMKIN, Mark G; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002 451 p.

OSBORNE, David E.; GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília: MH comunicação, 9 ed. 1997. 436p.

SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed., ver e atual. nos termos da Reforma Con São Paulo: Malheiros, 2004. 900p.

STAIR, Ralph M., REYNOLDS, George W. *Princípios de Sistemas de Informação – uma abordagem gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

TRISTÃO, Débora Geórgia. *Gestão Estratégica de Custos e sua implicação para a Administração Pública*. 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: USP, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; & FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. 6.ed São Paulo: Pioneira, 2001.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**PROPUESTA DE UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA  
LOS SERVICIOS UNIVERSITARIOS COMO BASE DE  
INFORMACIÓN PARA LOS MODELOS DE FINANCIACIÓN DE LA  
UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Daniel Carrasco Díaz**

Catedrático de Contabilidad Pública (UMA)

**Maria J. Morales Caparrós**

Profesora Titular de Universidad (UMA)

**Daniel Sánchez Toledano**

Profesor Titular de Universidad (UMA)

**Sergio Gonzalo Villalba Cervai**

Miembro de la Comisión de Costes (UAH)

**Institución:ASEPUC/AED**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**PROPUESTA DE UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS  
UNIVERSITARIOS COMO BASE DE INFORMACIÓN PARA LOS MODELOS DE  
FINANCIACIÓN DE LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN:**

La búsqueda de una aplicación más eficiente de los recursos disponibles por el sistema universitario ha experimentado un giro en España en la última década situándose el origen de dicha preocupación en la importancia concedida al propósito de cumplimiento del equilibrio presupuestario de los Administraciones Públicas establecido dentro del marco de la disciplina impuesta por los objetivos de convergencia para el lanzamiento de la moneda única europea.

En el ámbito universitario, dicha preocupación se ha traducido en nuevas propuestas de financiación, tanto a nivel nacional como de las diversas Comunidades Autónomas, como consecuencia de la transmisión a éstas de las competencias en el ámbito de educación, en las que el coste de los servicios universitarios se incluye como variable estratégica y base fundamental para la definición de un modelo de financiación que sirva de instrumento para la distribución eficiente de los recursos disponibles entre las universidades.

**Lógicamente, en este contexto, se ha puesto de manifiesto la necesidad de desarrollar el sistema de información económica (SIE), para formular propuestas que permitan conocer la eficacia, eficiencia y economía con la que las universidades prestan los servicios que la Sociedad les demanda.**

Recientemente, el impulso de determinadas comunidades autónomas que han desarrollado sus propios modelos de financiación y han generado un marco de colaboración y apoyo para que las Universidades implanten modelos de contabilidad analítica, condujeron a la creación de un Comité Científico Académico, integrado por especialistas y gestores públicos, cuyo esfuerzo se materializó en la publicación del Libro Blanco de los Costes en las Universidades (2006) y, posteriormente, en el inicio de personalizaciones del modelo propuesto en éste a distintas universidades nacionales.

En este foro, tratamos de presentar los objetivos y desarrollos informativos planteados por dicho modelo, como mecanismo para la generación de indicadores adecuados para la distribución más eficiente de los recursos de los que el sistema dispone.

## 1.- INTRODUCCIÓN

Son muchas las opiniones que respecto a las condiciones para mejorar las Universidades españolas consideran, entre las más sobresalientes, la obtención de mayores recursos y, al mismo tiempo, su óptimo aprovechamiento mediante herramientas de gestión que conduzcan a su eficiencia, economía y eficacia.

En relación a ello, la Comisión de las Comunidades Europeas (CE), en la búsqueda de colaboraciones para contribuir a la estrategia de Lisboa, a través de una de sus comunicaciones titulada “Movilizar el capital intelectual de Europa: crear las condiciones necesarias para que las universidades puedan contribuir plenamente a la estrategia de Lisboa.” (2005), plantea como principales retos para las mismas:

- 1.- Alcanzar un nivel de calidad mundial
- 2.- Aumentar y diversificar la financiación.
- 3.- Mejorar la información y gestión universitaria

A este respecto, la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, se refiere al segundo reto cuando indica que “en el plazo máximo de un año, la Conferencia General de Política Universitaria, previo informe del Consejo de Universidades, elaborará un modelo referencial de costes que facilite a los poderes públicos el establecimiento de una financiación adecuada de las universidades públicas que, atendiendo a lo previsto en el artículo 79.1, favorezca su plena participación en el Espacio Europeo de Educación Superior”.

En relación con el segundo y tercer reto, en los que centraremos nuestro trabajo, la Comisión de Financiación del Consejo de Coordinación Universitaria (2007), en su informe sobre el “Sistema de Financiación del Sistema Universitario Español”, de 20 de abril de 2007, recibe un mandato para cuyo cumplimiento se compromete, entre otras tareas, a detectar los principales problemas de financiación existentes y plantear los procesos para resolverlos, respetando las competencias de las distintas administraciones; llevar a cabo un análisis de la financiación de las universidades públicas basado en principios sólidos y orientado a la mejora de la eficiencia y la equidad; plantear una reforma de la financiación universitaria que considere las tendencias internacionales recientes, potencie la rendición de cuentas, la evaluación de las actividades, la aplicación de contratos-programa y todas las medidas que refuerzan la confianza en el funcionamiento de la enseñanza superior.

Así pues, la relación y el condicionamiento entre la financiación universitaria y sus costes, cada vez de manera mas firme, es considerada fundamental en cualquiera de los estudios realizados en los últimos años. Así, en otro apartado, la referida Comisión de Financiación señala que “la ausencia de elementos de costes de referencia que objetiven las necesidades de financiación para la provisión de los servicios universitarios ha coadyuvado a que el mapa de financiación universitaria sea tan heterogéneo. Es conveniente corregir esta situación de carencia de referencias de costes, dado que ello permitirá impulsar avances en clave de equidad, contribuirá a mejorar la competitividad

de algunas universidades y facilitará la detección de ineficiencias en el ámbito de las actividades universitarias”(2007).

A este respecto, el Prof. Hernández Armenteros (2007, p.5), reclama a los responsables de la política y de la gestión universitaria “introducir sistemas de información que, a la vez que potencien la autonomía institucional, permitan desarrollar una eficaz rendición de cuentas en la que recursos y resultados estén claramente identificados y objetivados, al tiempo que resulte factible conocer los diferentes comportamientos productivos de las unidades que operan en el interno de cada institución”.

Continúa el autor afirmando que “la opacidad informativa que ha venido caracterizando a las universidades españolas, además de dificultar las referencias comparativas y, en consecuencia, impedir la elaboración de tablas de clasificación institucional (ranking), ha propiciado, a su vez, una débil programación que se ha visto sustituida por la improvisación y por una gestión institucional que responde más a impulsos voluntaristas que a capacidades profesionales, acentuado todo ello por el carácter de amateur que identifica a una importante y destacada parte de sus responsables” (2007, p.6)

Por tanto, tal como se aprecia en los párrafos anteriores, si es necesario poseer sistemas modernos de información para resolver objetivamente el problema de distribución de unos recursos, siempre escasos, de las administraciones Públicas entre las Universidades, no lo es menos conocer sus auténticas necesidades financieras, así como mejorar su eficiencia a través de una adecuada gestión universitaria.

En nuestro caso, una vez planteadas las alternativas de modelos de financiación de las Administraciones Públicas responsables, nos centramos en mostrar las necesidades de información que requieren los referidos modelos y, finalmente, dar a conocer qué puede aportar a todo ello un subsistema de costes integrado en el Sistema de Información de la Universidad, tal como se propone en el “Libro Blanco de los Costes en las Universidades”.

## **2.- FORMULACIÓN DE UN MODELO DE FINANCIACIÓN UNIVERSITARIA: CRITERIOS BÁSICOS PARA SU CUANTIFICACIÓN**

De acuerdo con ATKINSON Y MASSY (1996) un modelo de financiación es el “conjunto de procedimientos de cálculo que dan expresión a una metodología de financiación y convierten la información y los outputs esperados de una institución o sistema de educación superior en estimaciones de los niveles de recursos necesarios para alcanzarlos de acuerdo con determinados niveles de calidad”.

Por su parte, la Comisión del Financiación (2007, pp. 5 y 6) del Consejo de Coordinación Universitaria señala que la formulación de un modelo de financiación, debe contener, como componentes básicos de la misma, tres aspectos fundamentales, que “se concretan en la función financiera, esto es, determinar el volumen de recursos a destinar a la educación superior, distribuirlos entre instituciones y usuarios y establecer sus fuentes de financiación”.

Además, según se indica en el citado informe, los planes de financiación, deben ser concebidos por las Administraciones como un conjunto de reglas y criterios objetivos mediante los que se cuantifican los recursos que deben recibir las universidades de forma transparente y equitativa, siendo, a la vez, un instrumento que impulse un cambio institucional en la dirección deseada por el financiador. De esta forma, las universidades públicas podrían conocer, además, los criterios con los que son financiadas, la valoración y precios de los servicios que prestan, y qué capacidades se desean mantener a disposición de los ciudadanos y con qué valoración.

Actualmente en España, la financiación de naturaleza estructural, principal fuente de financiación de las universidades, recae sobre las Comunidades Autónomas, salvo en el caso de la Universidad Nacional de Educación a Distancia –UNED–, y son ellas quienes poseen las competencias para diseñar sus modelos de financiación y, en definitiva, fijar las magnitudes básicas que las caracterizan, así como el marco de calidad establecido, a través de los “costes referenciales”, que habrá de ser tenido en cuenta para el cálculo de los costes no financiados por los usuarios.

Por otra parte, los modelos deben servir, además, para evitar que se financien ineficiencias y, de esta forma, establecer para los diferentes agentes del sistema el logro de determinados objetivos estratégicos, reconocidos a través de incentivos, según la obtención de los resultados que se hayan identificado como deseables.

Aunque son múltiples los aspectos de interés que contiene cualquier análisis de los modelos de financiación universitaria, en nuestro caso, como hemos adelantado con anterioridad, nos centraremos en el contenido de la información que se requiere de las Universidades para determinar las variables y criterios utilizados en los modelos de financiación que aplican las Comunidades Autónomas para asignar cuantía y distribución de los recursos públicos dedicados a la Enseñanza Superior.

En gran parte de los estudios revisados al efecto, como igualmente lo hace también la Comisión de Financiación (2007, p.23), según las variables y criterios que determinan la cuantificación de las subvenciones y su propia distribución, pueden distinguirse tres tipos básicos de mecanismos: financiación incremental, financiación por la aplicación de fórmulas y financiación de carácter contractual orientada al cumplimiento de objetivos.

La primera, tradicional en las Administraciones Públicas, ha sido de aplicación real, aunque no formal, en nuestro país hasta hace escasos años. Tiene como base la asignación de los recursos presupuestarios de cada ejercicio, de acuerdo a la cuantía aprobada para las mismas actividades en el ejercicio anterior, sin ponerse en duda su necesidad y sin disponerse de un programa mínimo de objetivos.

El segundo mecanismo, denominado método normativo, intenta cuantificar de forma lo más objetiva posible los requerimientos de financiación de las distintas universidades y asignar los recursos sobre la base de sus necesidades. Como la variedad de formas que pueden adoptar es muy amplia, normalmente, combinan diversos elementos de la actividad y puede agruparse en tres grandes líneas, correspondientes a los principales componentes del proceso productivo universitario:

1.- Los recursos –inputs- que se utilizan para desarrollar las actividades universitarias. Con la medición y valoración de tales recursos se conoce la cuantía y tipología de los costes necesarios para llevar a cabo las tareas que requiere la actividad universitaria, en su conjunto, aunque los recursos públicos sólo la financien parcialmente.

2.- Las actividades desarrolladas en el proceso productivo universitario. Con la medición del volumen y valoración de dichas actividades se determina la cobertura de su financiación por las universidades para cumplir sus objetivos a partir de la aplicación de determinados inputs.

3. Los resultados –outputs- obtenidos de las actividades universitarias. Con la medición del volumen y valoración de los mismos se permite utilizar la financiación como mecanismo de incentivación de la eficiencia y la calidad.

A los tres componentes anteriores, debemos añadir, desde nuestro punto de vista, “los centros de costes”, como otro componente básico imprescindible para conocer adecuadamente el funcionamiento real del proceso productivo universitario. Además, desde la perspectiva de la financiación universitaria, son varios los aspectos que de los mismos nos interesa –recursos consumidos, actividad desarrollada, personal asignado, espacio utilizado, etc.- con el fin de medir su eficiencia, eficacia y, en su caso, valorar las posibilidades de externalización.

Finalmente, por lo que se refiere a los modelos de financiación contractual, también denominados contratos-programa, se definen como acuerdos de financiación entre la Administración que financia y las Universidades, estableciéndose los objetivos generales y específicos que deben cumplir estas últimas, en un determinado período de tiempo, y los fondos que la Administración pondría a su disposición para lograrlo.

Como diferencia más sobresaliente entre estos últimos cabe destacar que en el denominado normativo las fórmulas son aplicadas con variables y criterios que tratan de conocer el comportamiento de la Universidad en el pasado, es decir, con valores retrospectivos, mientras que en el modelo contrato-programa las variables y criterios se vinculan a compromisos futuros que debe cumplir la Universidad.

También el modelo contractual, como no podía ser de otra forma, presenta diversas modalidades, de forma paralela al normativo, según se oriente hacia los inputs, los procesos o los outputs, aunque lo más frecuente es combinar y ponderar varios componentes de todos estos elementos.

Igualmente, a nuestro entender, en este modelo, la medición del comportamiento de un componente como el Centro Orgánico/Costes es esencial para conocer otros aspectos del proceso productivo universitario, fundamentales para la toma de decisiones en la financiación. Además, dada la posibilidad de desarrollo del contrato-programa con diversos niveles de agregación mediante los que la financiación pública a las universidades se canaliza a través de este mecanismo, es decir, por razón de contratos-programa globales o específicos para asignar recursos a parcelas concretas de la actividad universitaria -como puede ser un Centro, una Titulación, etc.-, resulta posible

potenciar los principios de eficacia, eficiencia y economía, además de los de transparencia y equidad.

De esta forma, la financiación de aquellas áreas que, con carácter más o menos transitorio, sean consideradas de interés prioritario por parte de la Administración, puede ser canalizada, mediante contratos-programa que permitan una incorporación más explícita de los resultados concretos a alcanzar en tales campos, facilitando una vigilancia más directa y detallada sobre las mismas.

Por otra parte, como se dijo anteriormente, de acuerdo con la Comisión de Financiación del Consejo de Coordinación Universitaria (2007, pp. 67 y ss) cuando el “Sistema de Financiación del Sistema Universitario Español” se refiere a las variables y criterios para elaborar los modelos de financiación, lo hace entendiendo que con éste se representa a la actividad universitaria y, por ende, los datos sobre sus funciones, actividades, productos y recursos aplicados.

De acuerdo con ello, como en casi todas las propuestas de modelos de financiación, se explicitan una serie de conceptos de costes que, una vez calculados, servirán como importe referencial para asignar los recursos a las diversas Universidades, tales como:

- Coste de la actividad docente necesaria para impartir una titulación de grado y de postgrado, teniendo en cuenta aspectos fundamentales como la duración, grado de experimentalidad, volumen de optatividad, coste medio del personal docente y de administración y servicios y, finalmente, el coste medio de los gastos corrientes de reposición y mantenimiento de las inversiones fijas.
- Coste de la capacidad investigadora asociada a la plantilla universitaria. Partiendo, de que la plantilla docente (PDI) tiene asociada, intrínsecamente por ley, una determinada dedicación de su tiempo para desarrollar actividades de I+D+i, y otra para las de docencia. Por tanto, el coste de la misma estará ligado, al tiempo asociado a dichas actividades. Pero además del citado coste de personal la investigación requiere un apoyo de gestión, cubierto por el personal de administración y servicios (PAS), a los que se les aplicaría la misma proporción o, en su caso, el que lleve aparejado el trabajo específico de investigación que lo requiera. Estos costes se producen independientemente de los que provoquen la actividad investigadora contratada que, cuando entra en funcionamiento, es más intensiva en consumos de recursos y requerimientos de personal de apoyo.

Podemos encontrar varios ejemplos de modelos mixtos de financiación aplicados por diversas Administraciones Autonómicas para las Universidades y, con unas u otras variantes, normalmente, los recursos que se reparten se refieren sólo a la cobertura de los gastos corrientes, como en el caso de la Comunidad Autónoma de Madrid. Sin embargo, otras, como la Comunidad Andaluza, aunque incluye en el reparto la totalidad de los recursos -con inversiones- asignados a las actividades universitarias, una parte se gestiona desde la propia Junta de Andalucía, o por otros organismos dependientes de las Universidades y/o la propia Junta.



En tal sentido la Dirección General de Universidades e Investigación (2005, pp. 8 y ss.) en su “Modelo de financiación de las Universidades Públicas de la Comunidad de Madrid” para el periodo 2006-2010 propone dividir los recursos para gastos corrientes en tres grandes bloques:

- a) Fondo de Financiación Básica, 85 % del importe total, de los cuales un 70% corresponde a la docencia y un 30% a la investigación.
- b) Fondo de Financiación por Objetivos, 10% del importe total.
- c) Fondo de Financiación de Necesidades Singulares, 5% importe del total.

Por su parte, la Consejería de Innovación, Ciencia y Tecnología de la Comunidad Autónoma Andaluza, presenta un nuevo Modelo de Financiación de Universidades para el periodo 2007-2011, donde se trabaja con la totalidad de los recursos para educación superior, investigación e innovación, aunque no todos sean gestionados libremente por las Universidades. En dicho modelo se propone la distribución del importe en la siguiente forma:

- a) Financiación Operativa de la función docente, de la investigación y de la extensión universitaria (sin convocatoria competitiva), con un 74% del total que, a su vez, se reparte entre Formación (60%), Investigación (30%) e Innovación (10%).
- b) Convocatoria competitiva de investigación, con un 7,5% del total
- c) Inversiones de carácter general (PPI +Otras inversiones), con un 9,5% del total.
- d) Inversiones en Infraestructura e Investigación, con un 4% del total.
- e) Saneamiento Financiero, con un 1,5% del total
- f) Gestión, Agencia de Calidad y Contingencias, con un 3,5% del total.

La distribución, aunque de manera poco importante, prevé en los apartados a) y d) el traspaso de un 0,5% anual desde las Inversiones en Infraestructura e Investigación a Financiación Operativa, para quedar en 2011 con un 2% y 76%, respectivamente.

Finalmente, como es lógico, tal como se aprecia en los modelos de financiación propuestos por la Comisión de Financiación del Consejo de Coordinación Universitaria, o aplicados en las Comunidades de Madrid y Andalucía, al igual que en la mayor parte de los denominados Métodos Normativos o Contratos-Programa, se reflejan con toda claridad las sensibilidades y objetivos de las correspondientes Administraciones y, por ende, en su formulación, los criterios, magnitudes o ratios que han considerados más representativos del correcto funcionamiento del proceso productivo universitario.

### **3.- MODELOS DE FINANCIACIÓN Y SUBSISTEMAS DE INFORMACIÓN EN LAS UNIVERSIDADES**

Cualquier Modelo de Financiación requiere utilizar para su funcionamiento y, por ende, como base para el propio reparto de los recursos financieros que pretende distribuir, un conjunto de criterios e indicadores que reflejen, lo más fielmente posible, la propia diversidad de la realidad universitaria en todos sus aspectos, especialmente en aquellos como gestión de procesos y actividades, económico, financiero, presupuestario, etc.

El conocimiento de estos aspectos sólo puede llevarse a cabo a través de la información que sobre dicha realidad proporcionan los diversos subsistemas informativos que utilizan las Universidades de entre los que podemos destacar:

- a) RRHH
- b) Gestión de Inventarios
- c) Académico
- d) Compras
- e) Investigación
- f) Financiero-Patrimonial
- g) Costes
- h) Presupuestario
- i) Extensión universitaria
- j) Otros

Como es lógico, a medida que se aumentan los requerimientos del modelo en búsqueda de nuevos objetivos más exigentes, se necesitan, paralelamente, sistemas de información más completos, transparentes y eficientes que puedan cubrir tales exigencias.

Tal como manifiesta el Prof. Hernández Armenteros (2007, p.2), es evidente “la opacidad presupuestaria que año tras año vienen manifestando las universidades en lo concerniente a la estructura económica del gasto correspondiente a las diferentes actividades que conforman el servicio universitario”. Y añade “ la ausencia en la práctica totalidad de los presupuestos de las universidades públicas de programas presupuestarios que, atendiendo a principios de contabilidad analítica, determinen el origen y la aplicación del conjunto de los recursos financieros asignados a cada una de las diferentes actividades productivas que se desarrollan en el seno de nuestras respectivas organizaciones, constituyen un serio hándicap para solventar esta importante deficiencia formal”.

En definitiva, en cualquiera de las alternativas de modelos de financiación aplicados por buena parte de las principales Comunidades Autónomas se requiere un conjunto de datos que proporcionan los diversos subsistemas informativos mencionados con anterioridad.

En efecto, cuando la Comisión de Financiación del Consejo de Coordinación Universitaria (2007, pp. 72 y ss.), en su informe sobre el “Sistema de Financiación del Sistema Universitario Español”, se refiere a las variables y criterios para elaborar los modelos de financiación, hace mención a la necesidad de conocer la actividad universitaria y, por ende, los datos sobre las funciones, actividades, productos y recursos, que se mencionan a continuación:

#### **FUNCIONES UNIVERSITARIAS:**

Enseñanza Superior  
Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación  
Extensión Cultural-Universitaria

## **ACTIVIDADES UNIVERSITARIAS**

### **Enseñanza Superior**

- Enseñanza de Grado
- Enseñanza de Postgrado
- Formación Continua

### **Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación**

- Investigación Básica
- Investigación Aplicada
- Innovación Tecnológica
- Fomento de la Investigación Científica

### **Extensión Cultural-Universitaria**

- Deportivas
- Culturales
- Sociales

## **PRODUCTOS UNIVERSITARIOS –OUPUTS-**

### **Enseñanza Superior**

- Grados Oficiales
- Postgrado: Master: D.P./Doctorado,/Profesional, etc
- Acreditación Formativa

### **Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación**

- Proyecto
- Contrato
- Convenio
- Patentes

### **Extensión Cultural-Universitaria**

- Competiciones Deportivas
- Música y teatro
- Exposiciones
- Publicaciones
- Formación Extracurricular
- Residencias

## RECURSOS UNIVERSITARIOS –INPUTS-

- Recursos Humanos: Personal Docente e Investigador / Personal de Administración y Servicios.
- Recursos Materiales: Fungibles / Inventariables.
- Recursos Financieros: Propios / Ajenos.

De acuerdo a lo dicho, los datos sobre volumen, coste y tipología de actividad que se requieren para elaborar los referidos indicadores y criterios, cuando se trata de la función **Enseñanza Superior** se materializan a través de un conjunto de actividades de Grado, Postgrado y Formación Continúa, y se concretan en los servicios –outputs- de enseñanza de Grados Oficiales (Titulaciones de Grado), Postgrado (Master: D.P./Doctorado,/Profesional, etc) y Acreditación Formativa, siendo todos ellos proporcionados por los Subsistemas Académico, Económico-patrimonial, Presupuestario y de Costes.

Asimismo, los datos sobre volumen, coste y tipología de actividad que se requieren para elaborar los indicadores y criterios, cuando se trata de la función **Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación** se materializan a través de actividades de Investigación Básica, Investigación Aplicada, Innovación Tecnológica, Fomento de la Investigación Científica y se concretan en outputs tales como Proyectos, Contratos, Convenios, etc., siendo todos ellos proporcionados por los Subsistemas de Investigación, Económico-patrimonial, Presupuestario y de Costes.

Igualmente, los datos sobre volumen, coste y tipología de actividad que se requieren para elaborar los indicadores y criterios, cuando se trata de la función **Extensión Cultural-Universitaria** se materializan a través de actividades Deportivas, Culturales y Sociales y se concretan en servicios –outputs- tales como Competiciones Deportivas, Música y teatro, Exposiciones, Publicaciones, Formación Extracurricular, Residencias, etc., siendo todos ellos proporcionados por los Subsistemas de extensión universitaria, Económico-patrimonial, Presupuestario y de Costes.

Finalmente, los datos sobre volumen, consumo, coste y tipología de Recursos Universitarios (inputs) que se requieren para elaborar los indicadores y criterios, se concretan en los Recursos Humanos: Personal Docente e Investigador / Personal de Administración y Servicios; Recursos Materiales: Fungibles / Inventariables y Recursos Financieros: Propios y Ajenos, siendo todos ellos proporcionados por los subsistemas de RRHH, Gestión de Inventarios; Contratación y compras, Económico-patrimonial, Presupuestario y de Costes.

Si bien es cierto que resulta imprescindible para la puesta en funcionamiento del modelo de financiación disponer de los datos que los diversos subsistemas de información ofrecen, y de esta forma obtener las consiguientes variables y criterios que lo definen, no lo es menos que también es preciso que dichos datos sean homogéneos, independientemente de la Universidad de origen donde provengan y, por ende, deben de ser igualmente homogéneas las variables y criterios aplicados para la cuantificación de los respectivos modelos.

Sin embargo, los diferentes tiempos en los que se han desarrollado las correspondientes aplicaciones informáticas de los citados subsistemas en las diversas universidades, sin una directriz común, los distintos responsables -externos e internos- que han asumido su elaboración o, incluso, las diversas finalidades que han podido fijarse para ellos en distintos momentos, han dado lugar a que dichas aplicaciones generen información sobre la actividad universitaria con un cierto grado de heterogeneidad y de muy diversa adecuación a las necesidades informativas requeridas por el modelo de financiación.

La oportuna eficiencia informativa de los anteriores subsistemas no es posible alcanzarla cuando, cada uno de ellos, genera información de espaldas a los demás, sin verdadero aprovechamiento de la propia economía de escala informativa. Por ello, se hace obligado destacar la importancia de poseer un sistema integral que aglutine al conjunto de todos ellos y que, por ende, utilice bases de datos integradas. Es decir, únicas o interrelacionadas, no solo para alcanzar la citada eficiencia en el tratamiento y obtención de la información sino, especialmente, para aplicar datos homogéneos ante idénticas realidades, sea cual fuere el subsistema de información que maneje o sea el origen de los mismos y los outputs informativos o indicadores de gestión donde se materialicen.

A este respecto, aunque es cierto que en los últimos años las Universidades han realizado un gran esfuerzo para mejorar los referidos subsistemas de información, también lo es que todavía se aprecia un escaso nivel de integración y, con frecuencia, tanto en las propias Universidades como en las Administraciones que las sustentan financieramente, se maneja una información muy heterogénea ante realidades idénticas, con la consiguiente confusión e inseguridad de los análisis para la gestión y las posibilidades de errores en la toma de decisiones.

Lo anterior es puesto de manifiesto por la propia Comisión de Financiación (2007, pp. 67 y ss.) cuando nos dice que, “sin menoscabo de las competencias que derivan de la autonomía universitaria y de las que son propias de las comunidades autónomas, deberían elaborarse los indicadores necesarios para dar homogeneidad a la información que la sociedad debe recibir del sistema universitario. Desgraciadamente, la información que hoy se aporta a los organismos internacionales presenta importantes carencias que derivan de la heterogeneidad de nuestro sistema”

Dado que el subsistema de costes también requiere información del resto de los subsistemas antes citado, nos parece irrenunciable la oportunidad para que, como parte del Sistema Integral de Información de la Universidad y, con carácter previo a la incorporación de los datos en el modelo de costes, se homogenicen los mismos en sus sistemas fuente, de tal forma que, además de generar la correspondiente información económica y los indicadores de gestión de forma rigurosa, imprescindible para ayudar en la toma de decisiones de sus gestores, se posibilite la homogeneidad requerida a la más adecuada selección de los criterios de actividad, económicos, etc., que objetivamente convenga utilizar en los Modelos de Financiación aplicables por las Administraciones Públicas que las financian.

#### **4.- EL LIBRO BLANCO DE LOS COSTES EN LAS UNIVERSIDADES: UTILIDAD PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS MODELOS DE FINANCIACIÓN UNIVERSITARIA**

Hasta la actualidad, la falta de aplicación práctica de las propuestas de modelos de costes realizadas por diversas Universidades españolas, ha propiciado que tanto sus usuarios internos (gestores universitarios) como los externos (Administraciones financiadoras, Órganos de Control, etc.) no dispongan, para su toma de decisiones, de un subsistema de costes que proporcione la referida información del proceso productivo universitario.

Tal circunstancia ha originado que, al impulsar las Administraciones Públicas responsables de la política universitaria modelos de financiación que doten y distribuyan los recursos asignados a la educación superior entre las Universidades de manera más objetiva, transparente e igualitaria, tales usuarios se han visto obligados a utilizar datos inconexos de diversos subsistemas –presupuestarios, académicos, de investigación, etc- con magnitudes de carácter global, muchas veces heterogéneas, obtenidas normalmente de forma esporádica y, en definitiva, menos significativas del proceso productivo universitario cuya adecuada representación es básica para que el modelo de financiación pueda alcanzar los principios de objetividad, transparencia e igualdad.

Esta limitación informativa produce, obviamente, otra debilidad de igual carácter en los propios resultados obtenidos de la aplicación de los referidos modelos de financiación y que, tal como hemos citado con anterioridad<sup>109</sup>, ha sido puesta de manifiesto por diversos autores e instituciones. En nuestra opinión, tales debilidades podrían superarse gracias a la información que proporciona la incorporación de un subsistema de costes, especialmente, si dicha información, además, se completa con una sistematización y homogeneización previa, que se consigue trabajando con las correspondientes bases de datos fuente de los diversos subsistemas de información universitaria –RRHH, Académico, Investigación, Inventario, etc.-, tal como se realiza en el software desarrollado por OCU para el modelo de costes propuesto en el “Libro Blanco de los Costes en las Universidades”, en el que hemos tenido la oportunidad de colaborar estrechamente.

**Como hemos puesto de manifiesto en otras ocasiones, el subsistema de costes, como soporte del modelo de contabilidad analítica, debe incorporar, como uno de sus pasos previos de singular relevancia, la identificación de las necesidades y demandas reales de los usuarios –externos e internos- a los que se dirigen sus prestaciones.**

---

<sup>109</sup> La propia Comisión de Financiación del Consejo de Coordinación Universitaria corrobora esta limitación cuando nos dice que “La ausencia de elementos de costes de referencia que objetiven las necesidades de financiación para la provisión de los servicios universitarios ha coadyuvado a que el mapa de financiación universitaria sea tan heterogéneo. Es conveniente corregir esta situación de carencia de referencias de costes, dado que ello permitirá impulsar avances en clave de equidad, contribuirá a mejorar la competitividad de algunas universidades y facilitará la detección de ineficiencias en el ámbito de las actividades universitarias”

**El cumplimiento de dicha finalidad implica dos aspectos de naturaleza complementaria y que constituyen el itinerario lógico para su adecuada consecución:**

- a) Delimitación de los usuarios a los que el modelo destina sus outputs informativos.**
- b) Tipificación de las necesidades informativas que dichos usuarios demandan, que condicionarán la propia configuración de tales outputs y del propio sistema de información económica.**

Así pues, la relevancia de la aplicación de un Modelo de Costes –con la consiguiente determinación y control de los costes de prestación de los servicios-, es tan importante para el ámbito de las Universidades como para la de sus correspondientes Administraciones responsables y, todo ello, como lo demuestra su propia consideración en el marco jurídico de dichas Universidades y en su materialización, esencialmente, en los objetivos estratégicos y operativos que se detallan a continuación:

**A) Estratégicos:**

- a. Impulsar la objetividad/equidad en la distribución de los recursos entre las Universidades, gracias a la posibilidad de ofrecer outputs informativos e indicadores de gestión homogéneos para la elaboración de criterios distributivos.
- b. Incentivar la mejora continua de la eficiencia, eficacia y economía de las Universidades proporcionándoles una herramienta potente y dinámica de gestión económica.
- c. Motivar a las Universidades, con la confianza en la homogeneidad de los datos, para que a través de los estudios de comparabilidad intertemporales e interestaciales reflexionen sobre sus causas y sirva para incentivar posibles mejoras.
- d. Proporcionar los medios técnicos y económicos apropiados para superar la tradicional técnica incrementalista a la hora de elaborar los Presupuestos e iniciar, con la información sobre los costes que aporta el Modelo, el camino de una presupuestación, verdaderamente por programas, acorde con los tiempos actuales y tomando como base el coste real de los servicios que se pretende prestar.

**B) Tácticos u operativos:**

- a. Facilitar los outputs informativos e indicadores de gestión completos –catálogo de servicios, ingresos, elementos de costes, centros, actividades, etc.- con la obligada homogeneidad para diseñar unos criterios distributivos de la financiación objetivos y equitativos.
- b. Informar sobre los márgenes de los servicios prestados por las Universidades y sus grados de cobertura financiera privada y pública, e igualmente para los diversos Centros y Departamentos.
- c. Proporcionar un Cuadro de Indicadores “ad hoc” para el control económico de las Universidades a través del conocimiento de una visión sintética de su gestión económica y del desarrollo de las actividades realizadas por las Universidades que queden bajo el ámbito de la competencia de cada Administración.
- d. Iniciar una dinámica de mejora en la gestión económica y de ayuda técnica-económica para alcanzarla.

- e. Involucrar a las Universidades, consecuencia de la Personalización del Modelo de Costes, en un proceso de reflexión sobre su mejora administrativa, adecuación de la estructura presupuestaria, eficiencia de los subsistemas de información, etc.
- f. Proporcionar medios para facilitar los outputs informativos e indicadores de gestión económica necesarios para el seguimiento de los Planes Estratégicos aprobados en las Universidades.

De otra parte, con la aparición del Libro Blanco de los Costes en las Universidades (2006), independientemente del diseño de su Modelo de cálculo conforme a la última propuesta de normalización de Contabilidad Analítica, realizada por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)<sup>110</sup>, se pretende dar un paso adelante hacia una concepción teórico-práctica del mismo que, formando parte de un Sistema Integrado de Información de las Universidades, tenga su punto de mira también en el paradigma de la utilidad y, por ende, en su verdadera aplicabilidad para los usuarios gestores, tanto de las propias Universidades como de las Administraciones que las financian.

Con tal fin proponemos un Modelo de Costes donde, entre otros, se establecen los siguientes objetivos:

- a) Absoluto respeto a la ortodoxia en la definición del Modelo.
- b) Utilización de las actividades como herramienta de análisis.
- c) Profundizar en el estudio de los costes por elementos, centros, actividades y servicios; y en la determinación de sus respectivos márgenes.
- d) Máxima flexibilidad de aplicación según las diversas realidades universitarias.
- e) Aprovechamiento y explotación integral de los outputs informativos para satisfacer las demandas informativas de los usuarios internos y externos (gestores universitarios y de las Administraciones Públicas).
- f) Cuadro de Indicadores de gestión por niveles de agregación y funciones de los usuarios internos y externos.

Para la consecución de los anteriores objetivos, sin sacrificar la idea de alcanzar un subsistema de costes que, como tal, forme parte del Sistema Integral de Información de la Universidad, hemos colaborado intensamente con la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU<sup>111</sup>), en el diseño de un software específico de dicho Modelo de Costes donde, desde un principio, hemos mantenido la idea de una base de datos interrelacionada con el resto de los subsistemas fuente o, según las propias estructuras informativas de las Universidades, incluso en una base de datos única.

Al mismo tiempo, la experiencia de las *personalizaciones*<sup>112</sup> del Modelo de costes en varias Universidades, conjuntamente con el personal de la OCU, ha sido clave para poder realizar un detallado análisis funcional del proceso productivo universitario que,

---

<sup>110</sup> “Principios Generales de Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”. Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), 2004.

<sup>111</sup> La Oficina de Cooperación Universitaria es una empresa pública con capital mayoritario de varias universidades, cuya principal actividad es el asesoramiento y elaboración de software de gestión para las mismas.

<sup>112</sup> Desde la publicación del Libro Blanco de los Costes en las Universidades, algunas Universidades han iniciado los trabajos de adaptación del Modelo de Costes del citado Libro Blanco a su realidad concreta (personalizaciones).



finalmente, ha sido implementado en el referido software y, además, nos ha servido para conocer mejor las dificultades de integración de la información de sus diversos subsistemas, todo ello en beneficio de la operatividad y mejor funcionamiento de la propia aplicación informática.

Así pues, esta última se ha concebido de forma que el subsistema de costes sea, además de una herramienta que haga honor a su propia denominación, el centro colector donde confluyan los datos, previa la oportuna depuración y conveniente homogeneización, de cualquier otro subsistema, ya sea como aporte de información imprescindible para el requerido proceso de cálculo de los costes de los servicios universitarios o, en su caso, exclusivamente como soporte, organizador y sistematizador de otros datos de interés informativo o indicadores de gestión, al margen de los generados por el propio subsistema de costes. De esta forma se propicia, aunque con gran esfuerzo, un primer paso en el camino hacia los sistemas integrados de información, a modo de ERP, e igualmente la imprescindible homogeneidad para la comparabilidad intertemporal e interentidad, de tanto interés en la actualidad para las Administraciones Públicas.

Por su parte, desde una perspectiva más de carácter interna, el citado Libro Blanco de los Costes en las Universidades pretende, además de satisfacer los referidos objetivos básicos para el Modelo de Contabilidad Analítica, otros más concretos, con el fin de satisfacer las necesidades de los gestores universitarios, tales como el cálculo del coste de los servicios universitarios finalistas (docencia, investigación, extensión,...), de otros servicios universitarios intermedios (bibliotecas, reprografía,..), de las actividades de dirección y administración, de los recursos empleados, y de los centros de actividad y responsabilidad, la determinación de los márgenes de cobertura de los servicios, y cualquier otra información de utilidad tanto para orientar el establecimiento de tasas y precios públicos, como para la evaluación de la eficiencia y economía con la que gestionan sus recursos.

Con todo ello, en el Modelo de Contabilidad Analítica que se propone hemos tratado de dar respuesta, tanto a la satisfacción de las necesidades de información económica de los usuarios externos, con la oportunidad y agregación adecuada a los mismos, como de los internos, a través de la necesaria operatividad, flexibilidad, utilidad y adaptabilidad a las posibilidades del sistema de información contable que posea cada universidad.

## 5.- CONCLUSIONES

La búsqueda de una mayor eficiencia de los recursos financieros gestionados por las Administraciones Públicas ha tenido su reflejo, como no podía ser de otra forma, en unos planes de financiación concebidos como conjunto de reglas y criterios objetivos mediante los que se cuantifican los recursos que deben recibir las Universidades de forma transparente y equitativa, siendo, a la vez, un instrumento que impulse un cambio institucional en la dirección deseada por el financiador.

Por otra parte, la obtención de los referidos criterios, magnitudes o ratios exige una cuantificación objetiva y homogénea. Así, sea cual fuere la forma en que se concreten los datos obtenidos -costes por crédito/alumno, coste de las titulaciones, de los proyectos, de personal, de mantenimiento, etc.- dicha información únicamente podrá ser proporcionada, adecuadamente, por un subsistema de costes –a través del correspondiente modelo de contabilidad analítica- que facilite la toma de decisiones de los gestores universitarios y, al mismo tiempo, cubra satisfactoriamente las necesidades de información que requieren las Comunidades Autónomas para la aplicación de los actuales modelos de financiación universitaria, todo ello en el marco de una mejora continua de la información sobre la actividad universitaria, menos costosa, y explotada a través de un Sistema de Información Integral para las Universidades.

Cada vez de manera más firme la relación y el condicionamiento de la financiación universitaria y sus costes es considerada fundamental en cualquiera de los estudios sobre los modelos de financiación realizados en los últimos años.

El Libro Blanco de los Costes en las Universidades, independientemente del diseño de su Modelo de cálculo conforme a la última propuesta de normalización de la Contabilidad Analítica realizada por la IGAE, pretende dar un paso adelante hacia una concepción teórico-práctica del mismo que, formando parte de un Sistema Integrado de Información de las Universidades, tenga su punto de mira también en el paradigma de la utilidad y, por ende, en su verdadera aplicabilidad para los usuarios gestores, tanto de las propias Universidades como de las Administraciones que las financian.

## BIBLIOGRAFÍA

ATKINSON, H. y MASSY, W.F. (1996): "Quantitative Funding Models", en MASSY, M.F. (Ed): Resource Allocation in Higher Education. The University of Michigan Press. Michigan.

CARRASCO DÍAZ, D. (Ponente). (2006): Libro Blanco de los costes en las universidades. OCU. Madrid.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. (2005): Movilizar el capital intelectual de Europa: crear las condiciones necesarias para que las universidades puedan contribuir plenamente a la estrategia de Lisboa. Comunicación de la Comisión. Bruselas.

COMISIÓN DE FINANCIACIÓN (2007). Consejo de Coordinación Universitaria. "Financiación del Sistema Universitario Español". MEC. Madrid.

DIRECCIÓN GENERAL DE UNIVERSIDADES E INVESTIGACIÓN (2005). Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid. Madrid. 2005.

HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J (2007): "Comunicación Institucional Universitaria". Universidad de Jaén. Jaén, 2007.

HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J (2007): "Comunicación Institucional Universitaria". Universidad de Jaén. Jaén, 2007.

HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J (2007): "La financiación directa de los usuarios de los servicios docentes universitarios en las universidades públicas españolas. ¿el agotamiento del actual esquema de financiación?". 2007.

LEY ORGÁNICA 4/2007, de 3 de abril, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones públicas y las empresas públicas, y de transparencia financiera de determinadas empresas (2007).

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O SIMPLES NACIONAL PROVOCA O RECOLHIMENTO DE  
TRIBUTOS SOBRE A RENDA NAS MICRO E PEQUENAS  
EMPRESAS MESMO QUE ELAS TENHAM PREJUÍZOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de Investigación

**Autores**

**Dr. Mauro Fernando Gallo**

Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP

**Luís Henrique Lopes**

Faculdade de Ciências Econômicas de Bauru – ITE

**Dr. Evandir Megliorini**

Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP

**Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters**

Centro Universitário Álvares Penteado - FECAP

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O SIMPLES NACIONAL PROVOCA O RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS SOBRE A  
RENDA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS MESMO QUE ELAS TENHAM  
PREJUÍZOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de Investigación

**RESUMO**

O Brasil possui atualmente uma das maiores cargas tributárias do mundo, o que tem uma significativa representatividade no custo das empresas. O governo brasileiro criou, por meio da Lei Complementar 123 de 15 de dezembro de 2006 alterada pela Lei Complementar 128 de 12 de dezembro de 2008 o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, conhecido como SIMPLES nacional. O SIMPLES nacional procura estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere a apuração e recolhimento em regime único dos impostos e contribuições a estes poderes e no cumprimento de obrigações acessórias. A sobrevivência destas empresas depende da gestão tributária menos onerosa. O objetivo deste estudo visa demonstrar que a opção por este regime de tributação nem sempre é a melhor forma de gestão para essas empresas. Verificou-se por meio de pesquisa empírica junto a 22 escritórios de contabilidade de Bauru e região que nos anos de 2006 e 2007 das 1.514 microempresas e empresas de pequeno porte atendidas por estes escritórios, apenas 974 (64,33%) efetuaram contabilidade, pois não há obrigatoriedade pelo governo e comprovou-se que destas 406 (41,68%) recolheram tributos sobre a renda, apesar de suas contabilidades apresentavam prejuízos, portanto, não deveriam recolher imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. A pesquisa mostrou ainda que a escolha do sistema de tributação depende de fatores que devem ser analisados cuidadosamente por seus gestores, para evitar que os custos da empresa sejam impactados de forma negativa, possibilitando até mesmo a inviabilização da empresa.

## 1- INTRODUÇÃO:

O SIMPLES Nacional é um regime tributário diferenciado, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas e empresas de pequeno porte, nos termos da Lei Complementar nº 123 de 15 de dezembro de 2006, alterada pela Lei Complementar 128 de 12 de dezembro de 2008.

Com a instituição do SIMPLES Nacional, também denominado de Super Simples, o governo brasileiro afirma que visa incentivar as micro e pequenas empresas formais, além de buscar levar as informais à formalidade, desonerar fiscalmente o segmento, reduzir a burocracia e possibilitar adesão a alguns setores econômicos que até então não se enquadravam dentre os permitidos pelo SIMPLES.

Como o Brasil possui uma das maiores carga tributária do mundo, um dos fatores que mais impactam onerando os custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços nas empresas brasileiras é o tributário.

As micro e pequenas empresas representam grande parte dos empregos no Brasil, fomentando o mercado de trabalho e também a economia. Da mesma forma, estas empresas proporcionam recolhimento tributário aos cofres públicos, financiando o Estado nas suas tarefas.

A tributação destas empresas tem como base de cálculo a receita bruta total mensal auferida ou recebida, compreendendo-se como receita bruta total o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

O tema foi escolhido em virtude da alta carga tributária, da representatividade do ônus tributário para este segmento de empresas e da significância deste segmento de empresas no mercado brasileiro.

Apesar do sistema visar desburocratizar, incentivar e reduzir impostos, muitas empresas que aderiram ao SIMPLES Nacional podem recolher tributos além do que deveriam recolher, caso estivessem enquadradas em outro regime de tributação, como a apuração pelo lucro real, o que implicaria em redução de seus custos tributários, como o IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no caso das empresas de pequeno porte.

O objetivo deste trabalho é justamente demonstrar que para algumas empresas o SIMPLES não é a melhor opção de tributação e que se elas estivessem em outro regime de tributação não recolheriam alguns tributos – IRPJ e CSLL - quando apresentassem resultado negativo (prejuízo) e desta forma não arcaiam com custos tributários desnecessários, que impactam na formação de preços de seus produtos, mercadorias e ou serviços.

## 2- REFERENCIAL TEÓRICO:

O sistema simplificado para as micro e pequenas empresas é legalizado pelo disposto no art. 179 da Constituição Federal do Brasil:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL, 1988).

Declarado na base constitucional o incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte, o governo federal por meio da Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996 em vigor na data de sua publicação e produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, criou o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte e instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES Federal.

Por meio desta lei, definiu-se que microempresa é a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil Reais) e que empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil Reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil Reais).

Também a mesma lei determinou os impostos e contribuições que compreenderiam o SIMPLES Federal, sendo eles o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e a Contribuições para a Seguridade Social, todos instituídos pela União.

Para a inclusão dos impostos estaduais e municipais no SIMPLES Federal, a Unidade Federada ou o Município em que esteja estabelecida a micro ou pequena empresa deveria assinar convênio com a federação, o que ocorreu em apenas alguns poucos casos, porque era desestimulante financeiramente para as unidades federadas.

Alguns estados por sua vez, em consonância com a Carta Magna, criaram seus próprios sistemas de tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas, como a exemplo do Estado de São Paulo, criado pela Lei Estadual 10.086 de 19 de novembro de 1998 e denominado como SIMPLES Paulista, compreendendo o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O cálculo mensal dos tributos devidos, deveria observar a receita bruta acumulada até o próprio mês e com referência a esta receita seria determinado o percentual da alíquota *ad valorem* a incidir sobre a receita bruta do mês. E com percentual determinado, calcular o valor a recolher ao governo. Caso o Estado ou Município firmasse convênio Federal, as

alíquotas seriam acrescidas de percentuais adicionais correspondentes aos estados e municípios. Desta forma, como exemplo, pode-se verificar alguns percentuais e as faixas de receitas brutas acumuladas correspondente, no Simples Federal e como seriam as adições no caso de convênios das unidades federadas:

- Para a microempresa, em relação à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário:
  - até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais): 3% (três por cento);
  - de R\$ 120.000,01 (cento e vinte mil reais e um centavo) a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais): 5,4% (cinco inteiros e quatro décimos por cento);
- Para as empresas de pequeno porte, em relação à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário:
  - até R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais): 5,4% (cinco inteiros e quatro décimos por cento);
  - de R\$ 2.280.000,01 (dois milhões, duzentos e oitenta mil reais e um centavo) a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais): 12,6% (doze inteiros e seis décimos por cento);

Os percentuais além de serem incrementados caso houvesse convênio dos estados e/ ou municípios com a União, ainda seriam acrescidos se a pessoa jurídica fosse contribuinte do IPI - indústria, em 0,5 (meio) ponto percentual.

O SIMPLES Nacional, chamado ainda de Super Simples, entrou em vigor por meio da Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006 e congregou no mesmo texto o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Pela definição legal, microempresas ou empresas de pequeno porte são as sociedades empresárias, as sociedades simples e os microempresários devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, desde que:

- No caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil Reais);
- No caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil Reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil Reais).

A lei esclarece como receita bruta para cálculo dos tributos, o produto das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Para as micro e pequenas empresas que iniciarem suas atividades no próprio ano-calendário, o limite dos conceitos de microempresas e empresas de pequeno porte será proporcional ao número de meses em que houver exercício da atividade, inclusive as frações de meses.



Com relação a abrangência dos tributos, o SIMPLES Nacional compreende os seguintes impostos e contribuições:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS
- Contribuição para o PIS/Pasep;
- Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Observa-se que não há mais a necessidade de convênio entre a União e os Estados para a inclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS ou entre a União e os Municípios, para a inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. O Novo sistema simplificado abrange as três esferas governamentais em seus principais impostos e contribuições, portanto, englobando todos os estados e municípios, independentemente da realização de convênio.

Houve também mudança na forma e base de cálculo dos tributos e nas alíquotas aplicáveis sobre a receita bruta. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente, corresponde à receita bruta total mensal auferida ou recebida, segregada por tipo de receita, como exemplo receitas decorrentes da revenda de mercadorias, as receitas decorrentes da venda de produtos industrializados pelo contribuinte, receitas recorrentes de locação de bens móveis, de prestação de serviços e outras. Após a segregação, para determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período (mês) de apuração.

De acordo com a Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, serão aplicadas as alíquotas previstas nas tabelas dos anexos I a IV, da lei sobre cada tipo de receita segregada, conforme a receita bruta acumulada, com algumas peculiaridades para prestação de serviço e substituição tributária do ICMS. O anexo V da lei se apresenta de forma distinta, como será demonstrado.

## Anexo I – Partilha do SIMPLES Nacional Comércio

Enquadram-se no anexo I todas as empresas com atividades comercial.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2006.

## Anexo II Partilha do SIMPLES Nacional Indústria

Enquadram-se no anexo II todas as empresas com atividades industrial.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%

1.440.000,01 a 1.560.000,00								
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2006.

### **Anexo III Partilha do SIMPLES Nacional Serviços e locação de bens móveis**

Enquadram-se no anexo III as empresas que executam prestações de serviço e as atividades de locação de bens móveis, que por não se constituir em prestação de serviços, deve-se deduzir a alíquota do percentual correspondente ao ISS previsto nesse anexo III. São exemplos: creche, serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, transporte municipal de passageiros, escritórios de serviços contábeis. Atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2006.

#### Anexo IV Partilha do SIMPLES Serviços

No anexo IV enquadram-se as empresas de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	PISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2006.

## Anexo V

No anexo V cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros, academias de dança, elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante, produção cultural e artística, produção cinematográfica e de artes cênicas, laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica, serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética e serviços de prótese em geral.

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)  
Receita Bruta (em 12 meses)

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, onde “<” significa menor que, “>” significa maior que, “=<” significa igual ou menor que e “>=” significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP corresponderão ao seguinte:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r) < 0,10	0,10=<	0,15=<	0,20=<	0,25=<	0,30=<	0,35=<	(r) >= 0,40
		(r) < 0,15	(r) < 0,20	(r) < 0,25	(r) < 0,30	(r) < 0,35	(r) < 0,40	
Até 120.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 240.000,01 a 360.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 360.000,01 a 480.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 480.000,01 a 600.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 600.000,01 a 720.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 720.000,01 a 840.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 840.000,01 a 960.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%

De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2006.

3) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV.

4) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B, onde:

(I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;

(J) = pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);

(K) = pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);



L = pontos percentuais da partilha destinada à COFINS, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);

(M) = pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/PASEP, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);

$$(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100$$

N = relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;

P = 0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	
	I	J	K	L	M	
Até 120.000,00	N 0,9	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 120.000,01 a 240.000,00	N 0,875	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 240.000,01 a 360.000,00	N 0,85	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 480.000,00	N 0,825	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 480.000,01 a 600.000,00	N 0,8	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 600.000,01 a 720.000,00	N 0,775	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 840.000,00	N 0,75	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 840.000,01 a 960.000,00	N 0,725	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 960.000,01 a 1.080.000,00	N 0,7	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	N 0,675	x 0,75 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,25 (100 - I) X P	X 0,75 (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	N 0,65	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	N 0,625	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	N 0,6	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	N 0,575	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	N 0,55	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	N 0,525	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	N 0,5	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	N 0,475	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	N 0,45	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	N 0,425	x	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2006.

### 3- METODOLOGIA DE PESQUISA:

A metodologia de pesquisa adotada no presente trabalho foi a pesquisa bibliográfica, em termos de livro, artigos científicos e a pesquisa documental em termos da legislação vigente e a pesquisa empírica, junto aos escritórios de contabilidade de Bauru e região, no Estado de São Paulo.

A pesquisa se deu por meio de contato pessoal com o contador ou técnico contábil responsáveis pelos escritórios de contabilidade ou por funcionários delegados por eles.

A coleta de dados se deu por meio de visitas a vinte e dois escritórios de contabilidade da região de Bauru, no Estado de São Paulo, compreendendo sete municípios, sendo que estas visitas para levantamento dos dados foram realizadas pelos alunos do 4º ano de Ciências Contábeis, da Instituição Toledo de Ensino, no ano de 2008, sob orientação do professor e compreendeu o período dos anos-calendários 2006 a 2007.

Foi suprimido os nomes dos escritórios pesquisados por questões de sigilo, sendo classificados de um a vinte e dois.

#### **4 – ESTUDO E ANÁLISE DE DADOS:**

A pesquisa de campo resultou na apuração dos dados constantes da Tabela 1, a seguir:

**TABELA 1 – Tabulação dos dados obtidos na pesquisa**

<b>Escritórios</b>	<b>Enquadradas no SIMPLES Nacional</b>	<b>Possuem Contabilidade</b>	<b>Apresentaram Prejuízo</b>
1	52	5	2
2	30	2	2
3	137	20	10
4	57	9	2
5	25	24	9
6	56	56	0
7	128	31	21
8	45	45	6
9	42	42	6
10	150	65	30
11	90	90	44
12	85	70	28
13	45	45	6
14	132	132	61
15	95	95	51
16	21	14	9
17	11	5	1
18	47	7	0
19	30	30	0
20	123	84	35
21	91	81	65

22	22	22	18
<b>TOTAIS</b>	<b>1.514</b>	<b>974</b>	<b>406</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

O procedimento de análise dos dados se deu pelo exame de 1.514 microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas nos critérios do SIMPLES Nacional, atendidas por 22 escritórios de contabilidade localizados em Bauru, Estado de São Paulo, Brasil, Pederneiras, Duartina, Bariri, Jaú, São Manuel, Lins e Lençóis Paulista, todas do Estado de São Paulo, Brasil, na região de Bauru. Com a análise deste segmento de empresas, observou-se os seguintes dados:

**TABELA 2 - Adoção dos Registros dos Atos e Fatos Contábeis**

	<b>Empresas Pesquisas</b>	<b>Possuem Contabilidade</b>	<b>Não Possuem Contabilidade</b>
Quantidade	1.514	974	540
Percentual	100%	64,33%	35,67%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se que mais de um terço das empresas não possuem contabilidade – 35,67% - apesar de tanto a legislação comercial como o próprio CFC – Conselho Federal de Contabilidade determinar que todas as empresas devem manter escrituração contábil.

Na realidade é apenas a Receita Federal do Brasil que no caso das empresas que se enquadrem no Simples Nacional libera da apresentação da contabilidade, exigindo apenas o Livro Caixa para todos os segmentos empresariais – indústria, comércio e serviços – e o Livro Registro de Inventário, no caso das empresas industriais e comerciais.

**TABELA 3 – Tabela Numérica e Percentual dos Resultados Contábeis**

	<b>Possuem Contabilidade</b>	<b>Apresentaram Lucro</b>	<b>Apresentaram Prejuízo</b>
Quantidade	974	568	406
Percentual	100%	58,32%	41,68%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Considerando as empresas que possuem registros contábeis, verifica-se que 41,68%, ou seja, quase a metade delas apresentam prejuízos como resultado, o que as liberaria do pagamento de IRPJ e CSLL no caso de apuração pelo lucro real, mas as impõem o recolhimento dos mesmos quando enquadradas no Simples Nacional.

A adoção da contabilidade para estas empresas é facultativa perante a legislação fiscal, da Receita Federal do Brasil. Contudo cabe ressaltar que do ponto de vista de gestão, a contabilidade é de suma importância, pois demonstraria precisamente o alto custo da carga tributária e auxiliaria na gestão geral da empresa.

Também é importante realçar que 35,67% das empresas não efetuaram contabilidade, impossibilitando qualquer tipo de mensuração tributária ou de gestão, e em muitas ocasiões gerando custos mais elevados para as empresas

Dado ao forte incentivo governamental veiculado nas mídias do País, a desobrigação contábil, a não necessidade de comprovação de despesas, o agrupamento de vários impostos e contribuições em única forma de recolhimento e a dispensa de algumas obrigações acessórias, sócios e gestores optam por tributar a receita bruta erroneamente, onerando fiscalmente a empresa, sendo que as mesmas não deveriam recolher imposto e contribuição sobre a renda. Essa sobrecarga tributária pode corresponder até 8,65% da receita bruta auferida ou recebida no mês ou ano calendário, como no casos das prestadoras de serviço relacionadas no Anexo IV na faixa de receita bruta dentre R\$ 2.280.000,00 a R\$ 2.400.000,00, correspondente ao IRPJ e a CSLL.

O ônus tributário recolhido indevidamente poderia ser direcionado no incremento da produção da própria empresa, na melhoria tecnológica, na contratação de funcionários, na aquisição de bens imobilizados entre outras oportunidades.

Forma alternativa para estas empresas seria a tributação pelo Lucro Real, que conforme conceitua o Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 247 é:

Art. 247: Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto” BRASIL. Presidência da República. (Decreto nº 3.000, 1999).

Por meio desta forma de tributação, direcionada a todas as pessoas jurídicas obrigadas ou por opção, as micros e pequenas empresas estariam apurando de forma completa o Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, deixando de tributar a receita para tributar o lucro líquido apurado contabilmente e ajustado pelas adições e exclusões permitidas em lei. Com esta medida, estariam considerando seus custos de produção, despesas operacionais e administrativas, compensariam prejuízos fiscais de períodos anteriores e apresentando prejuízo não recolheriam indevidamente tributos que oneram e muitas vezes inviabilizam suas atividades.

## **CONCLUSÃO:**

O objetivo do governo com o SIMPLES Nacional foi tratar tributariamente de forma mais benéfica e simplificada as microempresas e empresas de pequeno porte, visto que o sistema tributário nacional é pautado em complexas e distintas legislações, provocando considerável custo e risco em seu cumprimento. No propósito de simplificação se inclui apuração de impostos e contribuições conjuntas dos governos federal, estaduais e municipais, acesso ao crédito e ao mercado, redução das obrigações acessórias, além da tão divulgada e esperada desoneração fiscal, visando a redução dos custos para o segmento das micro e pequenas empresas.

A oneração fiscal é custo relevante para qualquer empresa privada atuante no mercado brasileiro, essencialmente para as empresas objeto desta pesquisa. O principal fator que mais às impacta, conforme pesquisa realizada entre os anos de 2003 a 2005 pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) com empresários

deste segmento foi justamente a carga tributária elevada. Esse impacto negativo é determinante na manutenção e gestão do negócio, podendo acarretar seu encerramento, prejudicando todo o sistema econômico a sua volta.

Confirmou-se por meio desta pesquisa que o SIMPLES Nacional provoca recolhimento de imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido, mesmo que tenham obtido prejuízo evidenciado por seus registros contábeis, e que se comparado a apuração destes tributos pelo método do Lucro Real isto não ocorreria, permitindo até mesmo a compensação de prejuízo fiscal com períodos que lucro e respectiva redução de custos, provocando sim uma elevação nos custos no caso, principalmente, das empresas de pequeno porte com receita bruta acima de R\$ 240.000,00 e até no máximo R\$ 2.400.000,00 por ano, devido as tabelas constantes nos Anexos I a V da LC 128/2008 impor a estas empresas o recolhimento de IRPJ e CSLL sobre suas respectivas receitas brutas mensais, independentemente se as mesmas apuraram lucro ou prejuízo como resultado de suas operações, o que não ocorreria pela sistemática de apuração com base no lucro real, quando houvesse prejuízos.

Observa-se assim, que o governo brasileiro não concretizou efetivamente o objetivo de desoneração fiscal.

## BIBLIOGRÁFIA

BRASIL. Constituição Federal do Brasil de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988. P. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em 16 mar 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Poder executivo, Brasília, DF, 15 dez. 2006. P. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)> Acesso em 17 mar 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder executivo, Brasília, DF, 22 dez. 2008. P. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp128.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp128.htm)> Acesso em 17 mar 2009.

BRASIL. Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispendo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder executivo, Brasília, DF, 06 out. 1999. P. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9841.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9841.htm)> Acesso em 20 mar 2009.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. P. 1. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)> Acesso em 25 mar 2009.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de renda das empresas interpretação e prática**. 34.ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, C.; BARROS, S. **Manual do super simples**. 2.ed. São Paulo: IOB, 2009.

SEBRAE. Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil 2003-2005. **SEBRAE**. Brasília, ago 2007. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf)> Acesso em 14 abril 2009.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL SEGUNDO OS  
DOCENTES DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA - BRASIL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Paulo Roberto da Cunha**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração

**Ilse Maria Beuren**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Rita Buzzi Rausch**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutora em Educação pela UNICAMP

**Daniela Benvenuti**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Bacharel em Ciências Contábeis

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL SEGUNDO OS DOCENTES DE  
CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA – BRASIL**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

A contabilidade gerencial refere-se ao ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer informações aos gestores acerca do planejamento, execução e controle das atividades em organizações. Essas informações muitas vezes acabam se confundindo com a abrangência de outras áreas da contabilidade. Neste sentido, o objetivo deste estudo é identificar qual a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes que atuam nos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) ligadas ao sistema ACAFE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais - ACAFE) de Santa Catarina - Brasil. Busca-se também efetuar uma análise comparativa entre os resultados encontrados com os docentes do estado de Santa Catarina com um estudo realizado no estado do Paraná. A pesquisa justifica-se ao buscar contribuir para a convergência dos temas entendidos como específicos à contabilidade gerencial. Trata-se de pesquisa descritiva, do tipo de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa. O instrumento de coleta de dados consubstancia-se de um questionário com perguntas fechadas. A população compreende todos os docentes dos cursos de Ciências Contábeis das 15 IES ligadas ao sistema ACAFE. Com o retorno dos questionários, chegou-se a amostra de 40 docentes, que atuam em nove universidades. Os resultados mostram que na visão dos docentes pesquisados, as principais temáticas de abrangência da contabilidade gerencial são: informações contábeis para tomada de decisão, custos para avaliação, controle e tomada de decisão, controle gerencial por áreas de responsabilidade, avaliação de desempenho e lucro empresarial. Comparando-se os resultados encontrados em Santa Catarina com o estudo realizado no estado do Paraná, constatou-se que as informações contábeis para tomada de decisão e custos para avaliação, controle e tomada de decisão foram itens convergentes, considerados como muito importantes. Indicados sem nenhuma importância, as convergências foram nos itens planejamento e controle na administração pública e implicações comportamentais.

## 1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil como uma metodologia para registrar, acumular, organizar e interpretar os fenômenos ocorridos nas entidades, seja ela física ou jurídica, privada ou pública, possui uma amplitude grande frente às diversas áreas que se inter-relacionam nesta ciência. A contabilidade pode ser dividida em duas grandes áreas: a financeira e a gerencial. Cada uma possui características distintas.

Jiambalvo (2002, p. 1) explica que:

a contabilidade financeira enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que se relacionam à preparação de relatórios para usuários externos da informação contábil. Em contrapartida, a contabilidade gerencial enfatiza os conceitos e os procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da informação contábil.

Atkinson et al. (2000, p.36-37) descrevem que:

a contabilidade é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos: pessoal externo à organização, como acionistas, credores e autoridades governamentais. A contabilidade gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores.

De maneira geral, pode-se observar diante do exposto que a distinção entre a contabilidade financeira e a gerencial é a destinação da informação gerada pela contabilidade, ou seja, usuários externos (financeira) e internos (gerencial). Embora existam outros itens que façam tal distinção entre ambas as áreas, a principal refere-se aos relatórios produzidos e aos usuários que se destinam.

Quanto à contabilidade financeira, têm-se as demonstrações contábeis amplamente divulgadas e exigidas por órgãos reguladores, sendo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do fluxo de caixa, a demonstração do valor adicionado, bem como as notas explicativas e o relatório da administração, todas exigidas mediante a lei das sociedades anônimas.

Ludícibus (1998, p. 22) expõe o seguinte sobre os relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial: “todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimentos de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos, recaem sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial”.

Observa-se do exposto por Ludícibus que constam como de atribuição à contabilidade gerencial não recaem sobre a contabilidade financeira, sendo tais informações como as citadas anteriormente, que as empresas necessitam para sua gestão. As empresas estão em constantes mudanças e, cada vez mais, necessitam de

informações oportunas e tempestivas sobre seu negócio para adequar as suas operações às novas situações.

A contabilidade gerencial (CG) refere-se ao ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer informações aos gestores, para que sejam tomadas decisões coerentes e seguras num mundo competitivo como o atual. Essas informações atingem diversas áreas, que de fato nos faz questionar quanto à abrangência da contabilidade gerencial.

Na citação efetuada anteriormente de Ludícibus, tem-se essa constatação. O autor descreve que no campo da contabilidade gerencial têm-se como exemplo os seguintes itens: contabilidade de custos, orçamento, planejamento empresarial, decisões do tipo comprar ou fabricar, substituição de equipamentos, aumento ou diminuição da produção, investimentos.

Tais itens muitas vezes são objeto de estudo de outras áreas como, por exemplo, a contabilidade societária ou financeira, a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial, a controladoria. Este fato pode ser percebido no momento em que acadêmicos acabam se deparando com os mesmos temas em disciplinas diferentes do curso de ciências contábeis ou na leitura de livros-textos, ou mesmo professores ao estabelecer ou elaborar o seu plano de ensino para a disciplina que leciona.

Neste sentido, existem pesquisas na tentativa de identificar estas divergências quanto à abrangência da contabilidade gerencial. Exemplo disso é o artigo publicado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, de 2007, intitulado: A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade. Neste artigo, Souza et al. (2007) buscaram identificar, na visão dos docentes paranaenses, a abrangência da contabilidade gerencial, bem como sua comparação a um estudo similar na Nova Zelândia. Com base nesta pesquisa, surgiu o interesse de investigar a percepção dos docentes do curso de ciências contábeis de Santa Catarina – Brasil.

Assim, diante do exposto efetua-se a seguinte pergunta problema: *Quais as áreas de abrangência da Contabilidade Gerencial na visão de professores de ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) ligadas ao sistema ACADE de SC - Brasil?* Neste sentido, o objetivo deste estudo é identificar qual a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes que atuam nos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) ligadas ao sistema ACADE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais - ACADE) de Santa Catarina - Brasil.

De forma complementar, busca-se efetuar uma análise comparativa entre os resultados encontrados com os docentes do estado de Santa Catarina com um estudo realizado no estado do Paraná. A pesquisa justifica-se ao buscar contribuir numa convergência aos temas entendidos como específicos à contabilidade gerencial, de forma a poder compará-lo e adicioná-lo a outros estudos já realizados.

O estudo está estruturado em quatro seções, iniciando com essa introdução. Na seqüência faz-se uma abordagem conceitual acerca da contabilidade gerencial. Na

seqüência descreve-se o método e procedimento da pesquisa, seguida pela descrição e análise dos dados. Por fim apresentam-se as conclusões da pesquisa realizada.

## 2 ABORDAGENS CONCEITUAIS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial tem como objetivo gerar informações relevantes e úteis aos gestores, auxiliando-os no processo de planejamento, controle e tomada de decisões nas organizações. De maneira geral, esta afirmação é corroborada por diversos autores, com maior ou menor aprofundamento do conceito, porém na essência de que a contabilidade gerencial auxilia na geração de informações para tomada de decisões, constitui-se numa conceituação central de todos.

Atkinson et al. (2000, p. 36), definem que “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4) consideram que “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Horngren (1985, p. 4) aborda a contabilidade gerencial como a contabilidade administrativa e descreve que ela “se interessa pela cumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explícita ou implicitamente definidos pela direção”.

Garrison e Noreen (2001, p. 1) descrevem que “a contabilidade gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes, isto é, pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta”. Jiambalvo (2002, p. 2) expõe que “a meta da contabilidade gerencial é fornecer informações de que eles precisam [gerentes] para o planejamento, controle e tomada de decisão”.

Outros conceitos e objetivos da contabilidade gerencial de autores internacionais são contemplados no Quadro 1.

FONTES	CONCEITOS/OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejar, avaliar e controlar dentro da organização para assegurar o apropriado uso e accountability dos seus recursos.
Lourdeback et al. (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.

### Quadro 1 – Conceitos/objetivos da contabilidade gerencial

Fonte: adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006).

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006), de forma objetiva e simples, expõem que “a contabilidade gerencial, destinada a apoiar o processo decisório das empresas, volta-se para a ‘porta para dentro’ da entidade.” Os autores complementam que “nesse sentido, atende os usuários internos, os gestores da organização e a demanda por seus artefatos, que são mais numerosos que os da contabilidade financeira, dependem de uma percepção de custo/benefício dos gestores”.

Ludícibus (1998, p. 22) expõe que:

a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. [...] De maneira geral, portanto, pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial.

Padoveze (1994, p.24) menciona que “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações”.

Expostas tais conceituações de diversos autores, internacionais e nacionais, verificam-se pontos em comum relacionados ao conceito/objetivos da contabilidade gerencial que estão expostas no Quadro 2.

PONTOS	DESCRIÇÃO
Composição do processo	Alguns autores expõem com maior ou menor detalhe, porém de forma geral é identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações.
Destinação das informações	De forma geral está direcionada aos usuários internos. Há autor que detalha: gestores, executivos, gerentes, administradores.
Finalidade	As expressões apresentam-se diferentes com propósitos similares: tomada de decisão; auxílio na gestão; direção e controle das operações; auxílio nas funções gerenciais; planejamento, controle e tomada de decisão; atingir objetivos organizacionais.

**Quadro 2 – Pontos comuns dos conceitos de contabilidade gerencial abordados**

Fonte: elaboração própria.

Verifica-se no Quadro 2, que embora as conceituações dos autores sejam diferenciadas, suas definições estão revestidas de similaridade quanto ao conceito e ao objetivo da contabilidade gerencial.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Buscou-se delinear essa pesquisa a partir das tipologias de pesquisa definidas por Raupp e Beuren (2008), no que se refere aos objetivos, à aplicação dos procedimentos e à abordagem do problema.

A presente pesquisa caracteriza-se quanto aos de seus objetivos como uma pesquisa descritiva, visto que busca descrever as características de determinada população, provendo o pesquisador de informações necessárias ao seu estudo. Gil (1991, p. 46) aponta que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Ainda sobre a pesquisa descritiva, Cervo e Bervian (2002, p. 66) afirmam que:

a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a freqüência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

A pesquisa em questão é descritiva na perspectiva de identificar quais itens tem maior abrangência na Contabilidade Gerencial - CG cuja população são os docentes catarinenses dos cursos de ciências contábeis das IES do sistema ACAFE.

Ao identificar a pesquisa quanto aos procedimentos, constata-se ser uma pesquisa de levantamento ou *survey*. Para Gil (1991, p. 70), pesquisa de levantamento ou *survey* se caracteriza:

pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Silva (2003, p. 62) afirma que “a pesquisa levantamento ou *survey* consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento”. Diante do exposto, entende-se que a presente pesquisa é de levantamento, devido ao fato de investigar determinada variável diante dos docentes catarinenses do curso de ciências contábeis das IES do sistema ACAFE.

Por fim, quanto à abordagem, entende-se ser uma pesquisa quantitativa. Richardson (1989, p. 29) afirma que a abordagem quantitativa:

caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento

dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Pelo fato de utilizar-se da pesquisa de levantamento ou *survey*, reforça-se o enquadramento do estudo como uma abordagem quantitativa devido ao fato de se utilizar da estatística descritiva para análise e tratamento dos dados colhidos.

A população caracteriza-se pelo conjunto de todos os elementos que estão sob análise das quais apresentam alguma característica em comum. Desta forma, identificou-se como a população da pesquisa, os docentes catarinenses do curso de ciências contábeis das IES do sistema ACADE. Para tanto, efetuou-se contato com os coordenadores dos cursos de ciências contábeis das 15 IES por meio eletrônico.

Solicitou-se que os mesmos encaminhassem o e-mail enviado com o questionário anexado a todos os professores do curso de ciências contábeis, ou seja, os sujeitos da pesquisa, independente de serem ou não professores da disciplina de contabilidade gerencial. Dessa forma, não se obteve o número que compõe o quadro de docentes do curso de ciências contábeis dessas IES e sim uma amostra dessa população na medida em que os questionários retornaram.

Portanto, da população apresentada, obteve-se uma amostra por acessibilidade de 40 docentes que responderam ao questionário enviado. Como instrumento de coleta de dados foi escolhido o questionário. Martins e Theóphilo (2007, p. 90) fazem a seguinte menção sobre o questionário:

O questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever. O questionário é encaminhado para potenciais informantes, selecionados previamente, tendo que ser respondido por escrito e, geralmente, sem presença do pesquisador.

Com o questionário foi enviada uma explicação da natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de se obter a resposta ao mesmo. O intuito foi de despertar interesse nos respondentes para que efetuassem o preenchimento e retornassem os questionários.

O questionário foi estruturado com perguntas fechadas extraído da pesquisa "A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade" de Souza et al (2007) apresentado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Verificou-se na pesquisa citada que o questionário foi estruturado com itens selecionados com base em vários livros-textos sobre contabilidade gerencial. Também o artigo descreve a aplicação de pré-teste com 03 professores para então chegar aos itens constantes no questionário.

Na etapa seguinte, durante o aguardo do retorno dos questionários, efetuou-se a inclusão das perguntas do questionário na planilha eletrônica excel. Na medida em que os questionários retornavam, as respostas dadas pelos respondentes eram digitadas na planilha eletrônica excel, para em seguida, iniciar a análise e interpretação dos dados da pesquisa. Com os 40 questionários recebidos, passou-se a efetuar as tabulações. As tabulações ocorreram de forma aleatória, atribuindo um número de 1 a 40 para que não houvesse possibilidades de identificação dos sujeitos da pesquisa.

Ainda que se tenha procurado revestir a análise e interpretação dos dados e os procedimentos metodológicos empregados dentro de um rigor necessário, expressa-se algumas limitações encontradas. Quanto à representatividade, foram considerados nesta pesquisa, apenas os docentes que responderam ao questionário, desconhecendo assim o número total ou população.

O fato de depender da disponibilidade desses docentes em responder aos questionários enviados, bem como a forma com que esses profissionais interpretaram tais questionamentos, a subjetividade que possa ter ocorrido e a intensidade com que as respostas foram dadas, também representa uma limitação deste estudo. Percebeu-se também que o fato de não proporcionar nenhuma pergunta aberta aos respondentes, pode ter limitado o poder de expressão desses respondentes.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção aborda a descrição e a análise dos dados obtidos na pesquisa e apresenta-se dividido em dois tópicos. O primeiro faz uma análise dos dados referente à classificação das áreas abrangidas pela contabilidade gerencial na opinião dos docentes do curso de ciências contábeis que atuam nas IES do sistema ACADE. No segundo tópico, efetua-se uma análise de convergência entre a pesquisa realizada com os docentes de Santa Catarina *versus* os docentes do Paraná.

##### 4.1 Classificação das áreas de abrangência da contabilidade gerencial pelos professores das IES do Sistema ACADE-SC

Inicialmente efetuou-se a tabulação dos dados efetuando-se a distribuição dos respondentes por universidade e titulação, demonstrados na Tabela 1.

**Tabela 1 – Distribuição dos respondentes por universidades e por titulação**

UNIVERSIDADE	Especialistas	Mestres	Doutores	Total	%	Tempo de docência (anos)
FURB	1	11	2	14	35%	15,9
UNC	1			1	3%	14,0
UNERJ		1		1	3%	6,0
UNESC	10			10	25%	4,6
UNIFEBE		3	1	4	10%	8,8
UNISUL	1	1		2	5%	16,5
UNIVALI		3		3	8%	9,3
UNOCHAPECÓ		1		1	3%	11,0
UNOESC	3	1		4	10%	5,9
<b>TOTAIS</b>	<b>16</b>	<b>21</b>	<b>3</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>10,5</b>

Fonte: elaboração própria.

Verifica-se na Tabela 1 que das 15 IES vinculadas ao sistema ACADE, 9 participaram da pesquisa mediante retorno dos questionários. Das IES participantes, destaca-se a FURB e a UNESC, com 35% e 25% respectivamente, do total de respondentes. Observa-se que 60,0% dos respondentes possuem a titulação de mestre ou doutor, o que demonstra alto nível de titulação dos respondentes. Além disto, verifica-se que o tempo médio de docência dos respondentes é de 10,5 anos. Com base nas titulações apresentadas, bem como no tempo de docência dos respondentes, a amostra apresenta um bom nível de conhecimento acerca do assunto.



Na seqüência, na Tabela 2, têm-se os pontos escolhidos para compor o questionário da pesquisa. Ressalta-se que o questionário foi replicado da pesquisa “A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade”, apresentado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, de 2007. O questionário foi encaminhado aos professores e solicitado que os mesmos atribuíssem a cada ponto uma nota de 0 a 5 conforme o grau de importância em relação a abrangência da contabilidade gerencial. A escala apresentada aos professores foi: 0 considera-se fora do campo de abrangência da CG, 1 apresenta nenhuma importância; 2 apresenta pouca importância; 3 apresenta uma importância média; 4 apresenta-se importante no campo de abrangência da CG e 5 muito importante.

**Tabela 2 – Áreas de abrangência da contabilidade gerencial**

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	Grau de importância					
	0	1	2	3	4	5
Análise de investimento	0	1	2	3	4	5
Análise de rentabilidade de clientes	0	1	2	3	4	5
Análise diferencial ou análises de variância	0	1	2	3	4	5
Avaliação de desempenho	0	1	2	3	4	5
Avaliação de patrimônio	0	1	2	3	4	5
<i>Balanced Scorecard</i> – BSC	0	1	2	3	4	5
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	0	1	2	3	4	5
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	0	1	2	3	4	5
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	0	1	2	3	4	5
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	0	1	2	3	4	5
Efeitos inflacionários na Empresa	0	1	2	3	4	5
Elaboração dos demonstrativos contábeis	0	1	2	3	4	5
Formação do Preço de Venda	0	1	2	3	4	5
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	0	1	2	3	4	5
Gestão de Fluxos de Caixa	0	1	2	3	4	5
Implicações comportamentais	0	1	2	3	4	5
Informações contábeis para tomada de decisão	0	1	2	3	4	5
Logística Empresarial	0	1	2	3	4	5
Lucro empresarial	0	1	2	3	4	5
Orçamento de capitais	0	1	2	3	4	5
Orçamento operacional	0	1	2	3	4	5
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	0	1	2	3	4	5
Planejamento e controle na administração pública	0	1	2	3	4	5
Planejamento e controle tributário	0	1	2	3	4	5
Preço de transferência	0	1	2	3	4	5
Projeções orçamentárias	0	1	2	3	4	5
Relação / Análise custo-volume lucro	0	1	2	3	4	5
Sistemas informatizados (ERPs)	0	1	2	3	4	5
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	0	1	2	3	4	5
Técnicas de custeio	0	1	2	3	4	5
Teoria das Restrições - TOC	0	1	2	3	4	5

Fonte: Souza et. al (2007).

Ressalta-se que o questionário foi encaminhado na proposta de ser um questionário com perguntas fechadas, conforme já exposto e sem nenhuma pergunta

aberta. Os autores do artigo que serviram de base para replicação desta pesquisa, relatam que de forma proposital foi incluído no questionário uma alternativa que em linhas gerais não tem nada a ver com a CG, a linha de elaboração dos demonstrativos contábeis, por entender que é função específica da Contabilidade Financeira, com intuito de identificar respostas irrefletidas, que seriam descartadas. Posteriormente, os autores tendo examinado os casos em que se atribuiu importância a esse item, os mesmos entenderam de que os respondentes podem ter interpretado que a elaboração de demonstrativos contábeis também faz parte da CG quando têm finalidades gerenciais, como é o caso da Demonstração de Resultado do Exercício sob o enfoque do custeio variável.

Depois de efetuada a tabulação dos dados, calculou-se a pontuação média dada pelos respondentes a cada ponto solicitado no questionário exposto na Tabela 3.

**Tabela 3 – Classificação das áreas abrangidas da contabilidade gerencial pelas IES do sistema ACAFE segundo a pontuação média**

ORDEM	ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA
1º	Informações contábeis para tomada de decisão	4,79
2º	Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,58
3º	Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,39
4º	Avaliação de desempenho	4,34
5º	Lucro empresarial	4,34
6º	Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,32
7º	Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,29
8º	Orçamento operacional	4,16
9º	Projeções orçamentárias	4,13
10º	Relação / Análise custo-volume lucro	4,11
11º	Gestão de Fluxos de Caixa	4,03
12º	Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,03
13º	Orçamento de capitais	4,00
14º	Análise de investimento	3,97
15º	Planejamento e controle tributário	3,97
16º	Formação do Preço de Venda	3,95
17º	Técnicas de custeio	<b>3,82</b>
18º	<i>Balanced Scorecard</i> – BSC	3,76
19º	Sistemas informatizados (ERPs)	3,74
20º	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,68
21º	Avaliação de patrimônio	3,66
22º	Análise de rentabilidade de clientes	3,63
23º	Elaboração dos demonstrativos contábeis	3,42
24º	Preço de transferência	3,16
25º	Teoria das Restrições – TOC	3,13
26º	Análise diferencial ou análises de variância	3,11
27º	Efeitos inflacionários na Empresa	3,11
28º	Planejamento e controle na administração pública	3,11
29º	Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,05
30º	Logística Empresarial	2,95
31º	Implicações comportamentais	2,71

Fonte: elaboração própria.

Depois de atribuída a média das notas a cada ponto, efetuou-se também a média das notas das 31 opções constantes no questionário, bem como o cálculo do desvio padrão – DP, para atribuir os mesmos conceitos da escala de nenhuma importância a muito importante.

A média das pontuações das notas dadas pelos docentes do curso de ciências contábeis das IES do sistema ACAFE foi de 3,79 e o desvio padrão foi de 0,53, conforme exposto na Tabela 4.

**Tabela 4 – Escala de classificação de importância das IES do sistema ACAFE-SC**

CLASSIFICAÇÃO	CRITÉRIO	
Muito importante	Além de 1 DP acima da média	> 4,32
Importante	Entre a média e 1 DP acima da média	> 3,79 e < 4,32
Importância média	= 3,79	= 3,79
Pouca importância	Entre a média e 1 DP abaixo da média	< 3,79 e > 3,26
Nenhuma importância	Além de 1 DP abaixo da média	< 3,26

Fonte: elaboração própria.

Com a escala apresentada na Tabela 4, foi então possível classificar as áreas de abrangência da contabilidade gerencial como demonstrado na Tabela 5.

**Tabela 5 – Classificação das áreas abrangidas da contabilidade gerencial pelas IES do sistema ACAFE-SC segundo a escala de importância**

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO	
Informações contábeis para tomada de decisão	4,79	Muito importante
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,58	Muito importante
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,39	Muito importante
Avaliação de desempenho	4,34	Muito importante
Lucro empresarial	4,34	Muito importante
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,32	Importante
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,29	Importante
Orçamento operacional	4,16	Importante
Projeções orçamentárias	4,13	Importante
Relação / Análise custo-volume lucro	4,11	Importante
Gestão de Fluxos de Caixa	4,03	Importante
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,03	Importante
Orçamento de capitais	4,00	Importante
Análise de investimento	3,97	Importante
Planejamento e controle tributário	3,97	Importante
Formação do Preço de Venda	3,95	Importante
Técnicas de custeio	3,82	Importante
Balanced Scorecard - BSC	3,76	Pouca

		importância
Sistemas informatizados (ERPs)	3,74	Pouca importância
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,68	Pouca importância
Avaliação de patrimônio	3,66	Pouca importância
Análise de rentabilidade de clientes	3,63	Pouca importância
Elaboração dos demonstrativos contábeis	3,42	Pouca importância
Preço de transferência	3,16	Nenhuma importância
Teoria das Restrições - TOC	3,13	Nenhuma importância
Análise diferencial ou análises de variância	3,11	Nenhuma importância
Efeitos inflacionários na Empresa	3,11	Nenhuma importância
Planejamento e controle na administração pública	3,11	Nenhuma importância
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,05	Nenhuma importância
Logística Empresarial	2,95	Nenhuma importância
Implicações comportamentais	2,71	Nenhuma importância

Fonte: elaboração própria.

Destaca-se na Tabela 5 que existe convergência dos pontos classificados como muito importante e importante com os pontos apresentados em livros-textos, com destaque para as informações contábeis para tomada de decisão; custos para avaliação, controle e tomada de decisão; controle gerencial por áreas de responsabilidade; avaliação de desempenho e lucro empresarial. Nestes pontos destacados, verifica-se que há custos para avaliação, controle e tomada de decisão que em determinado momento pode ser questionado por fazer parte da disciplina de custos e análise de custos.

Se tal análise se estender aos pontos classificados como importante, têm-se novamente tópicos abordados em disciplinas de custos e análise de custos como: Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle; Relação/Análise custo-volume lucro e técnicas de custeio. Ainda observando-se nesta ótica, têm-se pontos como orçamento operacional e orçamento de capitais, planejamento (estratégico, tático e operacional) sendo atribuídos na disciplina de controladoria.

Nesta análise verificou-se também a pontuação dos respondentes separados por titulação de mestre e doutor comparativamente ao resultado do total da amostra. Nesta análise verificaram-se as seguintes divergências nos seguintes pontos: para os mestres e doutores, os itens gestão do “fluxo de caixa; planejamento (estratégico, tático e operacional); análise de investimentos; planejamento e controle tributário; técnicas de custeio”; todos foram classificados como pouca importância, enquanto em relação ao resultado da amostra total, estes foram classificados como importantes.

Outras divergências foram constatadas nos itens “avaliação patrimonial” considerados importantes para os mestres e doutores e de pouca importância para a amostra. Também o item “elaboração das demonstrações contábeis” apresentou-se com nenhuma importância aos mestres e doutores e pouca importância na amostra obtida. Verifica-se assim que entre os docentes de ciências contábeis das IES vinculadas à ACAFE, não existe unanimidade relacionada à abrangência da contabilidade gerencial, porém verifica-se que existem alguns tópicos considerados certos nesta área, que são os 17 primeiros itens listados na Tabela 5.

Na seqüência, buscou-se fazer a comparação entre os resultados obtidos relacionados à área de abrangência da Contabilidade Gerencial com os docentes de Santa Catarina *versus* os docentes do estado do Paraná.

#### 4.2 Comparação da classificação das áreas abrangidas pela CG na visão das IES de Santa Catarina *versus* Paraná

Neste tópico buscou-se demonstrar a classificação obtida no estudo realizado estado do Paraná, demonstrado na Tabela 6, para na seqüência efetuar tal comparação com o estudo realizado em Santa Catarina.

**Tabela 6 – Classificação das áreas abrangidas pela contabilidade gerencial segundo pesquisa realizada no Paraná**

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO	
Informações contábeis para tomada de decisão	4,67	Muito importante
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,63	Muito importante
Relação / Análise custo-volume lucro	4,54	Muito importante
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,43	Muito importante
Avaliação de desempenho	4,38	Muito importante
Orçamento operacional	4,31	Importante
Gestão de Fluxos de Caixa	4,28	Importante
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,25	Importante
Projeções orçamentárias	4,23	Importante
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,22	Importante
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,17	Importante
Análise de investimento	4,06	Importante
Formação do Preço de Venda	3,99	Importante
Orçamento de capitais	3,94	Importante
Análise de rentabilidade de clientes	3,85	Importante
Balanced Scorecard – BSC	3,83	Importante
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,77	Pouca importância

Sistemas informatizados (ERPs)	3,73	Pouca importância
Teoria das Restrições – TOC	3,73	Pouca importância
Lucro empresarial	3,72	Pouca importância
Preço de transferência	3,69	Pouca importância
Análise diferencial ou análises de variância	3,63	Pouca importância
Técnicas de custeio	3,62	Pouca importância
Efeitos inflacionários na Empresa	3,46	Pouca importância
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,34	Pouca importância
Logística Empresarial	3,32	Pouca importância
Planejamento e controle tributário	3,15	Nenhuma importância
Avaliação de patrimônio	3,06	Nenhuma importância
Implicações comportamentais	2,70	Nenhuma importância
Elaboração dos demonstrativos contábeis	2,60	Nenhuma importância
Planejamento e controle na administração pública	2,60	Nenhuma importância

Fonte: Souza et al (2007).

Esta classificação exposta na Tabela 6 foi destacada da pesquisa efetuada com docentes no Estado do Paraná, que serve como base de comparação à pesquisa realizada em Santa Catarina.

**Tabela 7 – Comparação da classificação das áreas da contabilidade gerencial abrangidas segundo pesquisa realizada em Santa Catarina versus Paraná**

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO				
	Santa Catarina		Paraná		
Informações contábeis para tomada de decisão	4,79	Muito importante	4,67	Muito importante	1
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,58	Muito importante	4,63	Muito importante	1
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,39	Muito importante	4,25	Importante	2
Avaliação de desempenho	4,34	Muito importante	4,38	Muito importante	1
Lucro empresarial	4,34	Muito importante	3,72	Pouca importância	3
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,32	Importante	4,43	Muito importante	2

Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,29	Importante	4,17	Importante	1
Orçamento operacional	4,16	Importante	4,31	Importante	1
Projeções orçamentárias	4,13	Importante	4,23	Importante	1
Relação / Análise custo-volume lucro	4,11	Importante	4,54	Muito importante	2
Gestão de Fluxos de Caixa	4,03	Importante	4,28	Importante	1
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,03	Importante	4,22	Importante	1
Orçamento de capitais	4,00	Importante	3,94	Importante	1
Análise de investimento	3,97	Importante	4,06	Importante	1
Planejamento e controle tributário	3,97	Importante	3,15	Nenhuma importância	4
Formação do Preço de Venda	3,95	Importante	3,99	Importante	1
Técnicas de custeio	3,82	Importante	3,62	Pouca importância	5
<i>Balanced Scorecard – BSC</i>	3,76	Pouca importância	3,83	Importante	5
Sistemas informatizados (ERPs)	3,74	Pouca importância	3,73	Pouca importância	1
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,68	Pouca importância	3,77	Pouca importância	1
Avaliação de patrimônio	3,66	Pouca importância	3,06	Nenhuma importância	6
Análise de rentabilidade de clientes	3,63	Pouca importância	3,85	Importante	5
Elaboração dos demonstrativos contábeis	3,42	Pouca importância	2,6	Nenhuma importância	6
Preço de transferência	3,16	Nenhuma importância	3,69	Pouca importância	6
Teoria das Restrições – TOC	3,13	Nenhuma importância	3,73	Pouca importância	6
Análise diferencial ou análises de variância	3,11	Nenhuma importância	3,63	Pouca importância	6
Efeitos inflacionários na Empresa	3,11	Nenhuma importância	3,46	Pouca importância	6
Planejamento e controle na administração pública	3,11	Nenhuma importância	2,6	Nenhuma importância	1
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,05	Nenhuma importância	3,34	Pouca importância	6
Logística Empresarial	2,95	Nenhuma importância	3,32	Pouca importância	6
Implicações comportamentais	2,71	Nenhuma importância	2,7	Nenhuma importância	1

Legenda:

1 - Convergências

2 - Divergências muito importante e importante

3 - Divergência muito importante para pouca importância

4 - Divergência importante e nenhuma importância

5 - Divergências importante e pouca importância

6 - Divergências pouca importância e nenhuma importância

Fonte: elaboração própria.

Dos 33 itens elencados para análise, 14 apresentaram convergência entre as duas pesquisas, ou seja 42,4%. Conforme exposto na Tabela 7, os demais 57,6% apresentaram algumas divergências entre os dois grupos. Para facilitar a descrição, intitulou-se grupo 1 à pesquisa em Santa Catarina e de grupo 2 à pesquisa efetuada no Paraná.

Ocorreram 3 divergências entre a classificação de muito importante para importante, ou vice-versa entre o dois grupos. Enquanto no grupo 1 foi classificado o controle gerencial por áreas de responsabilidade como muito importante, o grupo 2 classificou como importante. Por outro lado, o grupo 1 classificou Técnicas de contabilidade gerencial estratégica; Relação e Análise de custo-volume-lucro como importante, o grupo 2 o classificou como importante.

Ocorreu somente uma divergência de classificação de muito importante para pouca importância, no item lucro empresarial. O grupo 1 classificou como muito importante e o grupo 2 somente com pouca importância. Outra única divergência de classificação foi de importante, para o grupo 1 e de nenhuma importância para o grupo 2, relacionado ao item planejamento e controle tributário.

Três divergências ocorreram da classificação importante e pouca importância. O grupo 1 classificou como importante o item técnicas de custeio e o grupo 2 com pouca importância. O contrário ocorreu nos itens *Balanced Scorecard* e análise de rentabilidade de clientes que para o grupo 1 foi de pouca importância e o grupo 2 classificou como importante.

Por fim, tem-se a diferença de classificação de itens nos conceitos pouca importância e nenhuma importância, ocorridas em 8 itens. O grupo 1 classificou como pouca importância a avaliação de patrimônio e o item elaboração dos demonstrativos contábeis, classificados como nenhuma importância para o grupo 2. O contrário ocorreu nos itens preço de transferência; teoria das restrições; Análise diferencial ou análises de variância; efeitos inflacionários na empresa; gerenciamento da qualidade, tecnologias e conceitos de administração de produção; logística empresarial classificados como nenhuma importância para o grupo 1 e como pouca importância ao grupo 2.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A contabilidade gerencial tem por objetivo prover os gestores de informações que os auxiliem no planejamento, controle e tomada de decisões. Analisado diversos autores, verificou-se conceitos diferenciados sobre a contabilidade gerencial, porém todos revestidos de similaridade quanto ao conceito e ao objetivo da contabilidade gerencial.

Três pontos foram identificados como comuns ao conceito de contabilidade gerencial, sendo quanto à composição do processo, a destinação das informações e a finalidade. Quanto à composição do processo, alguns autores expõem com maior ou



menor detalhe, porém de forma geral é identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações.

Outro ponto, a destinação das informações, de forma geral está direcionada aos usuários internos. Há autor que detalha: gestores, executivos, gerentes, administradores. Quanto à finalidade, as expressões apresentam-se diferentes com propósitos similares: tomada de decisão; auxílio na gestão; direção e controle das operações; auxílio nas funções gerenciais; planejamento, controle e tomada de decisão; atingir objetivos organizacionais.

Na contabilidade gerencial, as informações geradas por ela atingem e interagem com diversas áreas, que de fato nos faz questionar quanto à abrangência da contabilidade gerencial. Nesta perspectiva, o objetivo do presente trabalho foi identificar qual a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes catarinenses do curso de ciências contábeis das IES ligados ao sistema ACADE – SC.

Diante do objetivo proposto no presente estudo, constatou-se na visão dos docentes catarinenses do curso de Ciências Contábeis das IES ligados ao sistema ACADE – SC que: informações contábeis para tomada de decisão, custos para avaliação, controle e tomada de decisão, controle gerencial por áreas de responsabilidade, avaliação de desempenho e lucro empresarial, foram itens considerados muito importantes na abrangência da contabilidade gerencial.

Por outro lado, preço de transferência; teoria das restrições; análise diferencial ou análise de variância; efeitos inflacionários; planejamento e controle na administração pública; gerenciamento da qualidade, tecnologia e conceitos de administração de produção; logística empresarial, implicações comportamentais; foram considerados sem nenhuma importância.

Ao comparar os resultados do presente estudo com o realizado no estado do Paraná, constatou-se que as informações contábeis para tomada de decisão e custos para avaliação, controle e tomada de decisão foram itens convergentes, considerados como muito importantes. Como sem nenhuma importância as convergências foram nos itens Planejamento e controle na administração pública e Implicações comportamentais.

Perceberam-se divergências entre os grupos, porém somente entre um nível e outro, ou seja, de muito importante para importante, de importante para pouca importância e de pouca importância para sem nenhuma importância. A maior divergência foi no item planejamento e controle tributário, que para os docentes catarinenses é considerado importante e para os paranaenses sem nenhuma importância.

Verificou-se que mesmo efetuada a pesquisa no meio acadêmico, entre os docentes catarinenses não há um consenso nos itens que devem constar na área de abrangência da contabilidade gerencial.

Com base nesta pesquisa, delimitadas às IES de Santa Catarina ligadas ao sistema ACADE, recomenda-se a realização de outros estudos, privilegiando aspectos não tratados neste trabalho, tais como:

- a) ampliar a investigação a universidades de outros Estados a fim de conhecer a realidade destes, verificando as convergências destes com esta pesquisa e aumentando assim a base de dados para análise;
- b) com uma base de dados ampliada, utilizar-se de outros métodos quantitativos que possibilitem fazer outras relações de análise, como a classificação atribuída e o grau de formação, tempo que leciona, se leciona, lecionou ou nunca lecionou a disciplina de contabilidade gerencial, etc;
- c) aplicar tal metodologia de pesquisa aos estudantes dos programas de pós-graduação de mestrado e doutorado do Brasil;
- d) fazer uma análise das ementas curriculares dos cursos de ciências contábeis e verificar a abrangência da contabilidade gerencial no ensino brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Roberto S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. In: ENANPAD. 30., 2006, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: BA.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: 1991.

HORNGREN, Charles T., SUNDEM Gary L., STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: LTC Editora, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2003.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SOUZA, Diocezar Costa; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; CORDEIRO, Agnaldo Antônio Lopes; CLEMENTE, Audemir. Abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes Paranaenses de contabilidade. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 7., 2007, São Paulo. **Anais...** Salvador: USP, 2007. Disponível em: <[http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos72007/an\\_busca.asp?con=1&txtbusca=gerencial](http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos72007/an_busca.asp?con=1&txtbusca=gerencial)> Acesso em: 17 mar. 2008.

*Auditoria de Gestión*

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE  
GERENCIAL: ESTUDO DE CASO APLICADO AO SISTEMA FIEMG**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Poueri do Carmo Mário, Dr.**

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG  
Associação Brasileira de Custos

**Aline Matos Acácio**

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG  
Estudante

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL: ESTUDO DE  
CASO APLICADO AO SISTEMA FIEMG**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

Este artigo tem o intuito de descrever as técnicas de elaboração do Orçamento Gerencial aplicadas pelo SISTEMA FIEMG, assim como verificar, através de questionário, se os gerentes de suas unidades utilizam o instrumento de controle gerencial, o orçamento, para a tomada de decisão e se é mais eficiente a mesma. Sua elaboração se deu através da utilização de duas metodologias de pesquisa: a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, que possibilita o vínculo dos dados obtidos através do questionário, aplicado a uma amostra de gerentes, aos conceitos presentes na literatura sobre o assunto, após a revisão da literatura sobre sistema de controle gerencial, enfatizando o orçamento e alguns tipos de influências comportamentais a que estão sujeitos os responsáveis pela tomada de decisão. É utilizado um modelo tradicional de orçamento, em que as áreas fazem seus orçamentos, que é consolidado pela gerência responsável. A partir da análise dos resultados da aplicação do questionário e da confirmação de alguns pontos por meio de entrevista com alguns dos entrevistados, percebe-se que o orçamento, tido como instrumento de controle gerencial que auxilia a tomada de decisão, não é utilizado pelos gerentes como uma forma mais eficiente nesse processo, sendo mais um “instrumento burocrático”, do que de efetiva contribuição para a gestão.

**Palavras-chave:** Sistemas de Controle Gerencial; Planejamento Estratégico; Orçamento; Tomada de Decisão.

## 1. Introdução

A contabilidade é um dos mais importantes sistemas de informação para as organizações. Estas organizações utilizam os dados fornecidos pela contabilidade como subsídios de seus instrumentos de controle de gerencial.

Cabe destacar, conforme consta na literatura, que os responsáveis pela gestão das empresas só passaram a ter uma visão da contabilidade como fundamental instrumento de apoio aos processos de tomada de decisão, e não mais apenas com intuito fiscal, a partir do início da globalização. Tal visão foi incentivada principalmente pela necessidade de uma gama de informações confiáveis e rápidas, disponibilizadas geralmente pelos sistemas de informação da contabilidade, que permitiriam que as atividades da empresa se sobressaíssem frente ao mercado altamente competitivo.

Diante da nova necessidade, as empresas precisaram sair de sua inércia e buscar instrumentos que fossem capazes de subsidiá-las nos processos de geração das informações de maneira mais acurada para a tomada de decisões.

Dentre os instrumentos de controle gerencial que auxiliam os processos de tomada de decisão destaca-se o Orçamento, já que é um instrumento importante de planejamento e controle das atividades da empresa no curto prazo (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 461), além de refletir notavelmente as diretrizes, as políticas, os planos e as metas estabelecidos pela alta direção da organização (FERNANDES, 2005, p. 17).

Segundo Kaplan et al. (2000, p. 502), o processo orçamentário força as empresas a: identificarem seus objetivos a longo prazo e suas metas a curto prazo e ser específicas no estabelecimento de metas e na avaliação do desempenho relativo a elas; reconhecerem a necessidade de enxergar a empresa como um sistema de componentes interagindo, que devem estar coordenados; comunicar as metas da empresa a todos os seus sócios e colaboradores e envolvê-los no processo orçamentário; antecipar problemas e tratá-los pro ativamente em lugar de reativamente.

Considerando o Orçamento, não apenas como o registro de provisões de receitas e despesas, mas como um valioso instrumento para a tomada de decisão, pode-se enfatizar os dizeres de Kaplan e Norton (1997, p. 159): “Os processos de planejamento, estabelecimento de metas, alinhamento entre alocação de recursos, iniciativas estratégicas e orçamentação são fundamentais para que objetivos agressivos e ambiciosos sejam traduzidos em ações e realidade.”

Em função das proposições acima, a pesquisa a que se destina este artigo tem como objetivo descrever as técnicas de elaboração do Orçamento Gerencial aplicadas pelo SISTEMA FIEMG, bem como, verificar se as informações geradas por esse instrumento de controle gerencial que apóia a tomada de decisão são utilizadas de forma eficiente pelas gerências de suas unidades. Busca-se assim, identificar quais são os pontos críticos que podem ser melhorados e conseqüentemente apresentar sugestões que venham a contribuir para o aperfeiçoamento da utilização do orçamento como um importante instrumento de controle gerencial e apoio à tomada de decisão.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Sistemas de Controle Gerencial

O controle gerencial para Anthony e Govindarajan apud Silva et al. (2002, p. 02) é conceituado como “o processo que os administradores usam para assegurar que os membros da organização implementem as estratégias.”

Já Gomes e Salas (2001) vêem o controle de gestão como um processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos e externos à organização que acabam exercendo influência no comportamento dos indivíduos que a compõe.

O sistema de controle gerencial é conceituado por Maciariello e Kirby citado por Silva et al. (2002, p. 02) como um conjunto de sistemas formais e informais elaborados para auxiliar a administração na condução da organização rumo a consecução do seu propósito.

Gomes et al. (2001, p. 22-24) ressalta que em função das características pessoais de seus administradores, do contexto social e organizacional as organizações podem utilizar-se de meios de controle diferentes. Destaca que em decorrência dessas diferentes características, o controle de gestão pode ser distinguido por duas perspectivas, onde a primeira se refere ao controle da organização baseado normalmente em aspectos financeiros, e a segunda, um pouco mais ampla, considera o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e ao contexto social e competitivo. No entanto, enfatiza que o controle de gestão mais utilizado pelas organizações tem sido o baseado em resultados financeiros, com orçamentos e cálculos de desvios de centros de responsabilidade financeira.

Davila e Wouters apud Frezatti et al. (2008, p. 01) reforçam a idéia anterior de que o orçamento é, provavelmente, o instrumento gerencial mais utilizado nas organizações.

Assim como para Horngren, Foster e Datar apud Lunkes (2007, p. 36), os orçamentos são as partes principais da maioria dos sistemas de controle gerencial, uma vez que se administrados de forma inteligente, podem fornecer critérios de desempenho, contribuindo para a implementação de planos, além de promover a comunicação e coordenação dentro da empresa.

Um ponto que merece destaque quando se refere a sistemas de controle gerencial é a influência do aspecto comportamental das pessoas que estão envolvidas no processo, pois se as pessoas percebem que podem ter influência nas atividades que são realizadas e em seu resultado, sentem-se conseqüentemente mais motivadas, contribuindo assim para que os objetivos individuais se tornem compatíveis aos objetivos organizacionais.

Argyris e Searfoss citados por Gomes et al. (2001, p. 33) reforçam essa importância das pessoas no processo de controle: “A participação no processo de decisão e controle contribui para aumentar a motivação e é fundamental para se alcançar a congruência entre os objetivos individuais e organizacionais.”

Gomes et al. (2001, p.113) listaram alguns aspectos que merecem ser considerados para que os sistemas de controle forneçam informações úteis ao processo

de controle estratégico. Para eles os sistemas de controle devem reduzir a burocracia e a formalização em excesso e estimular a flexibilidade para adequar a informação a cada tipo de necessidade de decisão, devem apresentar informação referente ao mercado, ao meio ambiente competitivo do país e do exterior ou ao meio ambiente global, assim como apresentar informação interna não financeira, quantitativa e qualitativa sobre os aspectos estratégicos mais relevantes, bem como serem orientados a longo prazo, facilitando as decisões estratégicas e seu controle a *posteriori*, sendo necessário portanto, separar a informação estratégica da informação contábil de curto prazo.

Em decorrência da existência de vários sistemas formais e informais que permitem o controle gerencial, destaca-se a seguir o orçamento e alguns aspectos comportamentais que o influenciam.

## 2.2 Orçamento

Orçamento é definido por Anthony e Govindarajan (2006, p. 461) como um importante instrumento para o planejamento e controle das empresas a curto prazo. Este geralmente cobre um ano e inclui as despesas e receitas previstas.

Para Cardoso et al. (2007, p. 249) o orçamento é visto como um instrumento de gestão capaz de sinalizar os objetivos da entidade direcionar o comportamento dos agentes e oferecer mecanismos para a avaliação do desempenho desses agentes. Ressalta ainda, que o orçamento é uma das principais peças elaboradas pela Contabilidade Gerencial, uma vez que traduz a estratégia da organização em métricas qualitativas, quantitativas não monetárias e monetárias, e é relevante tanto para o planejamento das ações futuras, quanto para o controle das ações correntes e pretéritas.

Em Lunkes (2007, p. 27-28) são encontrados conceitos de diversos autores sobre orçamento, conforme destacado no quadro:

### QUADRO Nº 1 - CONCEITOS DE ORÇAMENTO

Autor	Ano	Conceito
Catelli	1972	o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.
Welsch	1973	define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido.
Tung	1994	assevera que o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado e no controle desse plano.
Boisvert	1999	aduz que o orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos projetos e dos planos. Ele é composto por dados financeiros e não financeiros; os últimos são expressos em função da unidade
Brookson	2000	vê o orçamento como uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que está por vir, normalmente de um ano.

Adaptado de Lunkes (2007).

Já para Fernandes (2005, p. 18) o orçamento visa, através de um planejamento adequado, prever ou projetar, para um período pré-determinado, as receitas e despesas dentro de uma visão realista, tentando reproduzir antecipadamente a operação da empresa, apurando seu fluxo de caixa, definindo os recursos e projetando o resultado do exercício e seu balanço patrimonial.



A necessidade de integração entre o planejamento e controle, consideradas como duas funções administrativas, é colocada por Zdanowics apud Lunkes (2007, p. 26) como o objetivo principal do orçamento. Já Brookson, citado pelo mesmo autor, ordena de forma diferente os objetivos quando afirma que os orçamentos são essenciais para o planejamento e controle da empresa. Eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita.

O orçamento é elaborado após a finalização do plano estratégico, permitindo assim um maior direcionamento das ações mais importante para um horizonte menor de tempo. Este é fundamental para implementar as decisões do plano estratégico (FREZATTI, 2007, p. 47).

Para Anthony e Govindarajan (2006, p. 463) a elaboração de um orçamento operacional tem quatro finalidades principais: (1) dar forma pormenorizada ao plano estratégico; (2) auxiliar a coordenação das várias atividades da organização; (3) definir responsabilidades dos executivos, autorizar os limites de gastos que eles podem fazer e informá-los do desempenho que deles se espera; (4) obter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos executivos.

Segundo Lunkes (2007, p. 32-33) o orçamento é elaborado por departamento conforme a estrutura organizacional da empresa. Reforça, que seu período de duração não necessariamente é de um ano, devendo ser o tempo necessário para prover uma meta atingível em condições normais. Por outro lado, o período de orçamento não deve ser longo demais que inviabiliza estimativas realistas.

Para Boisvert apud Lunkes (2007, p. 34) as condições prévias necessárias à implementação do orçamento são as seguintes: estrutura organizacional, políticas, gestão de pessoal e sistema de informação. O sucesso do processo orçamentário depende diretamente da sua aceitação por todos os níveis da empresa.

Lunkes (2007, p. 21) também reforça a idéia de que o orçamento geral é elaborado de acordo com as diretrizes e os objetivos fixados no planejamento estratégico e tático. Ressalta ainda que após elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento orçamentário deve desenvolver-se analogamente ao orçamento, o controle orçamentário. Sendo esse último necessário para monitorar o plano estratégico da organização no que se refere à sua parcela de horizonte imediato. Servindo assim para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento.

Esse controle operacional é conceituado por Welsch (1983, p. 35) como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos.

Anthony (1970, p. 273) afirma que o orçamento está intimamente associado com o controle, pois através desse processo é possível assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos da empresa.

Segundo Watts apud Lunkes (2007, p. 21) para a obtenção de um controle orçamentário efetivo são necessárias quatro condições: determinação prévia dos objetivos, caso contrário não há meta para atingir, medidas de causa e efeito devem existir, os fatores devem ser mensuráveis e a ação corretiva deve ser possível.

Chapman, Davila e Wouters e Yuen, dentre outros citados por Frezatti (2007, p. 06) destacam a relevância do sistema de informações para o processo orçamentário e destacam que ele pode afetar o desenvolvimento do planejamento da organização, e conseqüentemente, o orçamento. Isso decorre tanto pela forma como as informações históricas são disponibilizadas durante o processo, como pelos modelos desenvolvidos para a projeção dos resultados da entidade em termos de integração, formatação, detalhe e tempestividade, frente às necessidades dos usuários na elaboração do orçamento e no controle orçamentário.

Cardoso et al. (2007, p. 250) também enfatiza a importância dos sistemas de informação na elaboração e análise orçamentária, conforme trecho: “Dada a diversidade e a complexidade de informações necessárias à elaboração e análise orçamentária, o gestor carece de um sistema de informação que lhe permita processar esses dados e lhe proporcione informações estruturadas a qualquer momento.”

Lunkes (2007, p. 35-37), juntamente com algumas contribuições de Boisvert, expôs algumas vantagens e limitações para o orçamento.

## QUADRO Nº 2 - VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

VANTAGENS
<p>Exige a definição prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidade;            Força a comunicação, a integração e a participação ao longo da organização;            Obriga os colaboradores a focar o futuro, e não se ater a problemas diários da organização;            Formação de uma estrutura com atribuição de responsabilidade;            Proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando as restrições e os gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia as operações;            Aumenta a coordenação e o controle das atividades organizacionais e auxilia atingir as metas;            Define objetivos e metas específicas que podem se tornar benchmarks ou padrões de desempenho e quando essas medidas vão ser atingidas;            Motiva os colaboradores ao longo da organização e as metas podem ser a base para a remuneração variável;</p>
LIMITAÇÕES
<p>Inflexibilidade do processo orçamentário, uma vez aprovado não permite alterações no decorrer do período;            Desmotivação dos colaboradores;            Condicionado as forças de poder da organização, pois permite que os colaboradores digladiem-se por recursos;            Visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro;            Ações e reações indesejadas, levando inclusive colaboradores a atitudes antiéticas;            Tempo de execução e elaboração muito longo, levando em algumas organizações uma média de 110 dias;            A aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem análise prévia do contexto de cada área ou setor;            A análise dos resultados muito tempo depois, desperdiçando assim a correção imediata da anomalia;            A excessiva associação dos custos na preparação do orçamento;            A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e à modificação das metas orçamentárias, conseqüentemente.</p>

**Adaptado de Lunkes (2007).**

Logo, o orçamento é considerado um dos pilares da gestão e um dos instrumentos fundamentais para que a *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrada. Ao planejar e acompanhar tais resultados, ele se constitui no instrumento que permite que exista *accountability* na organização, de maneira estruturada. (FREZATTI, 2007, p. 46)

### 2.3 Influência dos aspectos comportamentais no controle gerencial orçamentário das organizações

A organização para Presthus apud Coradi (1985, p. 217) é conceituada como um sistema estruturado de relações interpessoais, em termos de autoridade, “status” e papéis.

Estas relações interpessoais, ou seja, o comportamento dos indivíduos é visto por Simon (1979, p. 04) como algo orientado para as metas e objetivos das organizações. A justificativa para esta colocação é decorrente de sua percepção da administração: “ *Se a administração consiste em realizar coisas por parte de grupos de pessoas, a existência de objetivos se torna, portanto, o principal critério para determinar que coisas serão feitas*”.

No entanto, Simon apud Albuquerque (2005, p. 05) ressalta que o comportamento real nem sempre alcança a racionalidade objetiva (a melhor escolha), pois o indivíduo é limitado e influenciado, muitas vezes, por sua capacidade física, pelos seus valores e pela extensão de seus conhecimentos.

Estas influências de comportamento sofridas pelos indivíduos no âmbito organizacional também são visíveis no processo orçamentário, sendo algumas destas destacadas abaixo.

Covaleski et al., bem como Shields e Shields revisaram os estudos de orçamento sob as perspectivas econômica, psicológica e sociológica (FREZATTI et al., 2008, p. 3-4). Estes procurando complementar e consolidar o conhecimento sobre essas perspectivas estabeleceram:

#### QUADRO Nº 3 - ORÇAMENTO SOB PERSPECTIVAS

ORÇAMENTO SOB 3 PERSPECTIVAS	
Econômica	estuda o valor das práticas orçamentárias para acionistas e empregados fundamentada na teoria da agência, sob a premissa da racionalidade econômica. Os esforços para desenvolver trabalhos voltados para o aperfeiçoamento de modelos e otimização de resultados são claramente enquadrados nesta abordagem.
Psicológica	estuda os efeitos das práticas orçamentárias nos indivíduos, bem como o impacto do comportamento humano nas mesmas. Fundamenta-se na relação precípua entre o superior e seus subordinados, sob a premissa da racionalidade limitada.
Sociológica	estuda a prática orçamentária em um contexto social de troca e barganha de poder, predominantemente, sob as premissas das teorias da contingência, da configuração e institucional. Alguns temas compreendem a competição e colaboração entre os indivíduos e grupos, bem como o efeito do ambiente nas práticas orçamentárias.

Adaptado de Frezatti et al. (2008)

A perspectiva psicológica, citada acima, que se fundamenta na relação entre o superior e seu subordinado, sob a premissa da racionalidade limitada<sup>113</sup>, reforça ainda mais a crítica feita por Neely et al. e citada por Frezatti et al. (2008, p. 07), onde expõe que o orçamento fortalece o comando e o controle vertical, em detrimento da comunicação e da participação dos gestores.

<sup>113</sup> Segundo Simon (1979), a racionalidade do indivíduo é considerada limitada pelo fato deste não ter acesso a todas as informações necessárias, não sendo possível saber qual a melhor alternativa de comportamento ou estratégia a ser relacionada ou implementada.

Em contraposição ao comando vertical exercido pelo superior em relação ao subordinado, a participação dos gestores no processo orçamentário é defendida como positiva por alguns autores, por considerarem que quando o indivíduo participa da elaboração e ainda percebe sua influência em seu próprio orçamento, este tende a estar mais motivado, e conseqüentemente mais comprometido com a organização. Para certificar a hipótese de relacionamento entre as variáveis: participação no orçamento e o comprometimento organizacional, Chong e Chong apud Frezatti et al. (2008, p.07) fizeram testes e apresentaram como conclusão a correlação destas duas variáveis.

Outra forma de se verificar a correlação entre as variáveis descritas anteriormente é quando percebe-se a presença de reservas orçamentárias, sendo a ocorrência destas visíveis quando os responsáveis diretos pela sua elaboração, por terem a percepção de um menor “domínio” dos números que serão posteriormente aprovados pelos seus superiores, encontram como alternativa para terem a quantidade de recursos suficientes para a realização de seus projetos superestimarem suas despesas. Estas reservas orçamentárias são definidas por Dunk e Nouri apud Frezatti (2008, p. 8) como sendo a subestimação intencional, no processo orçamentário, de receitas e/ou capacidades produtivas e/ou a superestimação dos custos e despesas.

É importante mencionar que as influências comportamentais nos processos orçamentários não se resumem apenas às expostas neste tópico.

### **3. Estudo de caso: SISTEMA FIEMG**

#### **3.1 História**

O Sistema Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais - SISTEMA FIEMG é formado pelas entidades: Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Instituto Euvaldo Lodi (IEL) e Centro Industrial e Empresarial de Minas Gerais (CIEMG).

Em fevereiro de 2008, mês de comemoração de 75 anos da FIEMG, o Jornal Indústria de Minas (p. 06 e 07) publicou a história da formação do SISTEMA FIEMG, descrevendo o surgimento de cada entidade: FIEMG (1933), SENAI (1942), SESI (1946), CIEMG (1955) e IEL (1969).

Cabe destacar que maiores informações sobre o SISTEMA FIEMG encontram-se disponibilizadas em seu site ([www.fiemg.com.br](http://www.fiemg.com.br)).

#### **3.2 Orçamento<sup>114</sup>**

O SISTEMA FIEMG apresenta a quase totalidade de sua receita proveniente de contribuições compulsórias do SESI e do SENAI, sendo o restante desta receita obtida através dos serviços prestados a sociedade.

A contribuição compulsória proveniente do SESI está regulamentada no artigo 3º do Decreto Lei 9.403, de 25 de junho de 1946. As indústrias contribuem com 1,5% da folha de pagamento para custeio dos serviços oferecidos à sociedade.

---

<sup>114</sup> As informações de como acontece o processo de elaboração e acompanhamento do orçamento no âmbito do SISTEMA FIEMG foram fornecidas pela Gerência de Planejamento e Orçamento.

Já a contribuição do SENAI, está regulamentada no Decreto-Lei 6.246, de 05 de fevereiro de 1944, artigo 1º. O percentual de contribuição para o SENAI é de 1,0% da folha de pagamento.

Em função dessa receita compulsória, as entidades SESI e SENAI necessitam prestar contas ao Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União. E para atender as demandas desses órgãos é elaborado o Orçamento Oficial que segue a estrutura de plano de contas de caráter público e obedecem regulamentos distintos, conforme consta no art.183 do Decreto-Lei nº 200: *“as entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições parafiscais e prestam serviços de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização o Estado, nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma”*.

Em contrapartida, o SISTEMA FIEMG elabora outro orçamento que atende as demandas internas da casa, o Orçamento Gerencial, que apresenta um plano de contas que é uma readequação das contas contábeis em pacotes de receitas e despesas. A seguir, detalha-se esse orçamento, uma vez que é o foco deste artigo.

### **3.2.1 Orçamento Gerencial**

O orçamento gerencial é um modelo de controle que avalia e demonstra, sob um formato contábil, as projeções e desempenhos financeiros periódicos do SISTEMA FIEMG, como um todo e de cada uma de suas Filiais.

O SISTEMA FIEMG utiliza como instrumento gerencial de planejamento e controle orçamentário anual o Orçamento Matricial. Este instrumento, segundo a Gerência de Planejamento e Orçamento, está fundamentado em três princípios: Controle cruzado (todas as despesas e receitas orçadas devem ser acompanhadas por 2 pessoas); Desdobramento das receitas e despesas (devem ser detalhadas no nível de unidades orçamentárias e elementos contábeis); Acompanhamento Sistemático (acompanhamento dos resultados, comparando-se com as metas e definindo-se ações corretivas para os desvios).

A elaboração deste orçamento inicia-se logo após a definição das Iniciativas Estratégicas. Desta forma, além da manutenção e atualização da operação, o orçamento das Entidades deve contemplar também os recursos necessários para viabilizar os projetos e programas estratégicos.

Seguindo o modelo matricial, a elaboração é feita de forma integrada, através da formação de equipe multifuncional, composta por funcionários, gerentes de unidade, assessores e superintendentes, que irão participar da Gestão de Orçamento tanto no nível das Unidades Orçamentárias, quanto no nível das Superintendências e Assessorias.

Todas as Filiais (Unidades Orçamentárias) elaboram seu Orçamento para o próximo ano, através do Planejamento Financeiro, Memória de Cálculo e Detalhamento de Investimento.

As previsões orçamentárias deverão ser feitas nos pacotes de receita e despesas definidos pela Gerência de Planejamento e Orçamento.

Após a aprovação do orçamento e o início do exercício ao qual esse se refere é iniciado seu acompanhamento, que é realizado através da elaboração do Relatório de Anomalia e Reunião de Acompanhamento.

O Relatório de Anomalia consiste em um relatório de controle elaborado pelos gerentes, superintendentes, ou responsável hierárquico pela unidade, quando da ocorrência de desvios em relação à meta acumulada. Além de identificar os desvios ocorridos nas contas contábeis em relação ao previsto, este relatório permite que os envolvidos no processo reflitam sobre as possíveis causas do não cumprimento da meta orçada, para então agir corretivamente nesses desvios, evitando que não se repitam.

Cada pacote e conta contábil deverão ser acompanhados e analisados através de um gráfico de farol, onde as contas de despesas e receitas são interpretadas de maneira distintas.

**FIGURA Nº 1 – FAROL DE DESPESAS**

FAROL DE DESPESA		
COR	META	OBSERVAÇÃO
VERMELHO	Acima de 103% da meta	Elaborar Relatório de Anomalia
LARANJA	Entre 98% e 103% da meta	Alerta
VERDE	Gasto até 98% da meta	ok

Fonte: Gerência de Planejamento e Orçamento – SISTEMA FIEMG

**FIGURA Nº2 – FAROL DE RECEITAS**

FAROL DE RECEITA		
COR	META	OBSERVAÇÃO
VERMELHO	Abaixo de 100% da meta	Elaborar Relatório de Anomalia
LARANJA	Não existe	
VERDE	Acima ou igual a 100% da meta	ok

Fonte: Gerência de Planejamento e Orçamento – SISTEMA FIEMG

Quando a meta de Receita e/ou Despesa acumulada do pacote ou unidade não for atendida, o gerente de unidade e/ou monitores de pacote deverão elaborar os relatórios de anomalia.

Nas reuniões de acompanhamento os Relatórios de Anomalias são apresentados pelos gerentes, que deverão propor ações corretivas aos desvios identificados, expor as boas práticas realizadas nas correções de anomalias anteriores e as informações sobre o desempenho do SISTEMA FIEMG.

#### 4. Utilização do orçamento para a tomada de decisão – SISTEMA FIEMG

Este capítulo tem como objetivo demonstrar e analisar os resultados obtidos a partir da aplicação de um questionário a alguns gerentes do SISTEMA FIEMG.

#### 4.1 Resultados

A partir da aplicação do questionário<sup>115</sup> a uma amostra intencional de 68 gerentes do SISTEMA FIEMG obteve-se retorno de 25, ou seja, a análise das respostas está baseada em 37% da amostra total.

De acordo com 47% dos gerentes, o orçamento é visto como um instrumento de planejamento e controle de atividades, sendo considerado como importante para a tomada de decisão por 39%. Este é elaborado principalmente pelos gerentes e supervisores das áreas (73%), com o apoio de seus Superintendentes.

A equipe da Gerência de Planejamento e Orçamento é responsável por subsidiar através de orientações e instruções o processo de elaboração, acompanhamento e controle do orçamento. A forma como tal função vem sendo executada, atende a necessidade de 87% da amostra.

É notável a distinção de dois grupos de opiniões entre as áreas quanto ao conhecimento ou não de toda a equipe sobre os valores orçados para o período, onde 52% acreditam que informações inerentes ao processo de gestão devem ser de conhecimento apenas das principais lideranças dos processos, já 48% defendem a importância do envolvimento de toda a equipe como co-responsáveis pela sua execução, comprometendo-se dessa forma a realizarem o previsto.

A elaboração do orçamento para o exercício seguinte feita por 48% é baseada nos dados históricos encontrados em seus sistemas de informação. No entanto, 92% reconhecem a necessidade de vincular seu orçamento as diretrizes, políticas, planos e metas estabelecidos durante o planejamento estratégico, mesmo sabendo da existência de algumas dificuldades, como por exemplo, a falta de nivelamento do conhecimento sobre Planejamento Estratégico e Gestão Estratégica entre todos.

No momento de elaboração do orçamento são identificadas algumas dificuldades como, por exemplo, a necessidade de alguns relatórios que o aplicativo de orçamento não fornece (13%); falta de realização de treinamentos principalmente para as pessoas novatas (17%); o estabelecimento de redução dos valores previstos em relação ao ano anterior, que acabam obrigando a criação de uma “margem de segurança” no estabelecimento.

Para o acompanhamento do orçamento são utilizados os relatórios disponíveis no aplicativo de orçamento (40%), os relatórios de anomalias preenchidos quando identificadas situações de não cumprimento de metas (23%), as planilhas eletrônicas (17%) e reuniões envolvendo a equipe e a gerência (13%). No entanto, durante esse acompanhamento também são identificadas algumas dificuldades, dentre elas, o não atendimento do aplicativo na geração de relatórios necessários (24%), a realização de lançamentos contábeis em contas indevidas (23%), que acabam aumentando o realizado

---

<sup>115</sup> É importante ressaltar que as questões estavam suscetíveis a mais de uma resposta.

de contas que não se relacionam com a despesa, a falta de diretrizes e orientações de como realizá-lo (13%), a falta de treinamentos (10%) e o desconhecimento por parte de alguns do plano de contas.

Cabe destacar que 80% dos responsáveis pela elaboração do orçamento também são responsáveis por acompanhá-lo no decorrer do exercício, a fim de facilitar a identificação de possíveis falhas que venham a surgir.

No decorrer do exercício são identificadas situações indispensáveis a correção de rumo (56%) e novos projetos (31%) que tornam necessária a transposição orçamentária de valores. Esta é realizada pela equipe da Gerência de Planejamento e Orçamento através da transação de valores entre pacotes que apresentem saldo suficiente e aqueles pacotes que contemplarão essas correções de rumo e novos projetos. Os gerentes reconhecem que tal necessidade de transposição orçamentária não deve ser solicitada com frequência, porque a ocorrência de realização de várias transposições estaria demonstrando ineficiência na elaboração do próprio orçamento. No entanto, reforçam que o orçamento não deve ser totalmente rígido, a fim de terem a possibilidade de flexibilização na aplicação de recursos.

Consideraram como pontos positivos proporcionados pelo instrumento de orçamento, o fato deste permitir definições de padrões de avaliação e controle (27%), maior clareza em relação as responsabilidades de aplicação de recursos (26%), o aprimoramento do planejamento (26%) e uma melhor compreensão das metas organizacionais (19%).

Já como pontos negativos destacaram o descasamento entre a ocorrência de um determinado fato e a liberação das informações que demonstrem sua ocorrência, o que pode dificultar a tomada de decisão em tempo hábil; o estabelecimento de “cortes” em determinados pacotes de despesas sem uma análise minuciosa sobre sua real necessidade; a falta de relatórios que atendam as necessidades das unidades no momento de elaboração e acompanhamento do orçamento; e a falta de um processo que permita que os lançamentos contábeis sejam realizados nas contas em que efetivamente determinada despesa foi orçada.

É notável que 68% consideram o orçamento como sendo alta importância e 87 % utilizam-no como um instrumento de controle gerencial que favorece a tomada de decisão. Enfatizaram que através desse instrumento encontram-se aptos a acompanhar a assertividade do planejamento e o conhecimento da realidade local; a verificação de disponibilidade orçamentária para a execução de determinadas atividades, aquisição de novos ativos, contratação de treinamentos, a assinatura de novos convênios e a realizarem as correções de rumo necessárias. No entanto, apesar de ser extremamente útil na tomada de decisão, ressaltam que a forma como vem sendo disponibilizadas as informações sobre possíveis desvios de planejamento, fazem com que as ações realizadas acabem surtindo efeito meses depois, sendo que o ideal seria que esses desvios fossem vistos e tratados o quanto antes.

#### **4.2 Análise Crítica dos Resultados**

A utilização do orçamento, apontada pela maioria dos gerentes, como instrumento de planejamento e controle de atividades é reforçada e complementada por Frezatti et al. (2008, p. 02) quando este cita os vários propósitos de sua utilização exposto por Covalski et al.: planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários, além de expressar a conformidade com as normas sociais.



Quanto à identificação de dois grupos de opiniões distintos, no que se refere ao conhecimento dos valores orçados por toda a equipe, onde um grupo acredita que só as principais lideranças devam ter acesso a essas informações e o outro defende a participação da equipe no processo de execução do orçamento, percebe-se na literatura comportamental que quando as pessoas encontram-se envolvidas no processo de elaboração do orçamento de sua área tendem a sentir-se mais motivadas e conseqüentemente trabalham de forma a vincularem seus objetivos individuais aos objetivos organizacionais, proporcionando dessa forma o sucesso da organização.

Conforme mencionado por alguns gerentes, no momento da elaboração da projeção orçamentária estes acabam superestimando valores, ou seja, criando reservas para determinadas despesas a fim de minimizar possíveis impactos ocasionados pelos “cortes”, que às vezes acontecem sem o consentimento das unidades, no momento de aprovação do orçamento. Este comportamento de constituição de reserva orçamentária está relacionado, por Merchant apud Frezatti et al. (2008, p. 03), com a elaboração e execução do orçamento como uma das variáveis que exercem um impacto significativo sobre a atitude, o comportamento e o desempenho dos gestores. Para Yuen, citado pelo mesmo autor (2008, p. 09), quanto mais difícil atingir a meta, maior a propensão em desenvolver reservas orçamentárias.

Quando reconhecem que a transposição orçamentária se faz necessária em momentos onde são identificados correções de rumo e realização de novos projetos, reforçam que o orçamento não deve ser rígido, permitindo desta forma a sua readequação em função de efemeridades que possam ocorrer durante o exercício. Glautier e Underdown citado por Frezatti et al. (2008, p. 09) reafirmam o exposto anteriormente ao colocar que o orçamento deve ser visto como um guia para a ação futura, em vez de um rígido plano que deve ser seguido a despeito das mudanças de cenário.

São perceptíveis algumas opiniões controversas nas respostas dos questionários, como por exemplo:

- É colocado que a Gerência de Planejamento e Orçamento atende as necessidades das gerências quanto à elaboração, acompanhamento e controle orçamentário, mas o que percebeu-se em várias respostas, principalmente quanto às dificuldades encontradas no processo de elaboração e acompanhamento do orçamento, é a explanação de falta de treinamento, de desconhecimento de diretrizes e orientações de como realizá-lo, de falta de relatórios que atendam as suas necessidades.

- Atribuem à importância do orçamento como sendo de média a alta, mas, no entanto, o que se vê na prática, é a criação de reservas orçamentárias e várias versões do orçamento até a sua aprovação;

- Defendem a utilização deste como instrumento para o auxílio à tomada de decisão, mas esbarram na disponibilização das informações referentes a desvios de planejamento, que só acontecem depois da ocorrência, dificultando desta forma a ação corretiva em tempo hábil;

Estas controvérsias podem ser fundamentadas pela revisão de Shields e Shields e Covaleski et al., feita do orçamento sob perspectiva psicológica, que estuda os efeitos das práticas orçamentárias nos indivíduos, bem como o impacto do comportamento humano nas mesmas. Fundamentando-se na relação precípua entre o superior e seus subordinados, sob a premissa da racionalidade limitada (FREZATTI et al., 2008, p. 3-4).

Diante do exposto anteriormente, o que se pode perceber é que pessoas responsáveis pela tomada de decisão nas organizações, mesmo possuindo o conhecimento de como os processos deveriam acontecer, muitas vezes são influenciadas por um conjunto de incentivos e por consequência acabam tomando decisões que não são a mais adequada.

## 5. Considerações Finais

Neste artigo descreveu-se o processo de elaboração de Orçamento pelo SISTEMA FIEMG e as respostas dos gerentes obtidas através do questionário. Essas respostas contribuíram para que se pudesse verificar se as informações geradas pelo Orçamento, instrumento de controle gerencial que apóia a tomada de decisão, têm sido utilizadas por essas gerências de forma eficiente. Além de permitir o levantamento de alguns pontos considerados críticos e possibilitou a apresentação de sugestões que venham a contribuir para uma utilização mais eficiente deste orçamento.

A partir das respostas do questionário foram identificados alguns pontos críticos como: a presença de constituição de reservas orçamentárias, a falta de relatórios fornecidos pelo aplicativo (*software*) de orçamento que atendam as necessidades de seus usuários para realizarem seus controles, a falta de treinamentos, o descasamento entre a ocorrência de determinado fato e a liberação de informações para o seu acompanhamento e a falta de um processo que permita que os lançamentos contábeis sejam realizados nas contas em que efetivamente determinada despesa foi orçada.

Abaixo estão listadas algumas sugestões para o aperfeiçoamento da utilização do orçamento enquanto instrumento de apoio à tomada de decisão no contexto:

- Como forma de minimizar a constituição de reserva orçamentária seria interessante que ocorressem *feedbacks* orçamentários a fim de avaliar o desempenho de maneira construtiva, objetiva e imparcial, para que assim gerasse um efeito motivador para a construção de estimativas mais confiáveis (FREZATTI et al., 2008, p. 13).
- Otimizar os relatórios disponíveis no aplicativo de orçamento com intuito de atender as necessidades de seus usuários.
- Alinhar através de cursos todos os funcionários, e não apenas aqueles envolvidos diretamente nos processos, no que se referem à gestão estratégica e planejamento estratégico. Este alinhamento permitirá uma melhor compreensão do processo que antecede a elaboração do orçamento.
- Proporcionar treinamentos periódicos para as áreas, de forma que todos apresentem conhecimento sobre o orçamento e sua utilização no processo de controle gerencial para auxiliar na tomada de decisão.
- Permitir um maior envolvimento dos responsáveis diretos pela elaboração do orçamento nos momentos de negociações para a sua aprovação, a fim de evitar que ocorram “cortes” que venham a prejudicar as operações da unidade. Tal sugestão é fundamentada por Wentzel apud Frezatti et al. (2008, p. 07-08) que identificou uma relação entre a percepção de justiça do processo orçamentário e o comprometimento organizacional, ao incentivar o envolvimento dos colaboradores, durante cortes orçamentários, como sendo essencial para a manutenção do desempenho.

- Permitir que toda a equipe tenha conhecimento dos valores orçados para sua unidade, uma vez que possuindo esse conhecimento a tendência a trabalharem com o intuito de cumprir as metas estabelecidas poderia ser maior.

Logo, após a descrição do processo orçamentário do SISTEMA FIEMG, juntamente com os conhecimentos fundamentados na literatura, o que fica perceptível é que o orçamento enquanto um instrumento de controle gerencial, que apóia a tomada de decisão, não é utilizado de forma mais eficiente, restando ainda como rotina burocrática. No entanto, uma justificativa plausível para essa não utilização eficiente do orçamento no SISTEMA FIEMG são as influências de comportamento sofridas pelos indivíduos no âmbito organizacional.

## 6. Bibliografia

ALBUQUERQUE, Alexandre Farias; FILHO, Edmundo Escrivão. *Administrar é decidir: A Visão de Herbert A. Simon*. Disponível em: <[http://www.ceul.ufms.br/dcs/dconline/artigos/artigo\\_01.pdf](http://www.ceul.ufms.br/dcs/dconline/artigos/artigo_01.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2008.

ANTHONY, Robert New. *Contabilidade Gerencial: uma Introdução a Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1970.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. *Decreto Lei nº 200*, de 25 de fevereiro de 1967.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. *Contabilidade Gerencial – Mensuração, Monitoramento e Incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.

CORADI, Carlos Daniel. *O Comportamento Humano em Administração de Empresas*. São Paulo: Pioneira, 1985.

FERNANDES, Rogério Mário; *Orçamento Empresarial – Uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador*. 1ª ed. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de; BORGES, Stella Maris et al. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 7ª ed. Belo Horizonte: UFMG, 2004.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial – Planejamento e Controle Gerencial*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREZZATI, Fábio; RELVAS, Tânia Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel; NASCIMENTO, Artur Roberto do. *Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?* Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/download.asp>>. Acesso em: 04 set. 2008.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat Salas. *Controle de Gestão – Uma abordagem contextual e organizacional*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. *Manual de Orçamento*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; PESSANHA, Diogo Santiago da Silva; FERREIRA, Paulo Roberto Gonçalves; GOMES, Josir Simeone. *Controle Gerencial em Empresas Internacionalizadas: o Caso da Embraer*. Anais do Enanpad. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2002/dwn/enanpad2002-qin-659.pdf>>. Acesso em 11 out 2008.

SIMON, Herbert Alexander. *Comportamento Administrativo – Estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. Tradução: Aluízio Loureiro Pinto. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

WELSCH, Glenn Albert. *Orçamento Empresarial*. 4ªed. São Paulo: Atlas, 1983.

*Otros temas de interés de la Contabilidad y la Gestión*

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**OS CUSTOS TRIBUTÁRIOS IMPACTAM O CRESCIMENTO  
ECONÔMICO?**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo**

Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP  
ABC – Associação Brasileira de Custos

**Peterson Leite Pereira**

Instituição Toledo de Ensino – ITE

**Reinaldo R. Roel**

Instituição Toledo de Ensino – ITE

**Silvio C. Gonçalves**

Instituição Toledo de Ensino – ITE

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CUSTOS TRIBUTÁRIOS IMPACTAM O CRESCIMENTO ECONÔMICO?**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O objetivo do artigo é o de comparar a evolução do Produto Interno Bruto – PIB, com a performance da Carga Tributária, que representa os custos tributários, entre os anos de 2000 a 2007 no Brasil. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica e documental, através dos dados coletados nas fontes: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE; Receita Federal do Brasil; Tesouro Nacional e Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT busca-se analisar os impactos que os custos da tributação produzem, visto que ela contribui para a redução da capacidade de investimentos, implicando em um menor crescimento econômico do Brasil. É notado que o governo está refém de dívidas e dos custos que demandam da sua própria estrutura, tendo a necessidade de arrecadar e para isto passa a tributar cada vez mais para manter-se operando, impactando os custos tributários das empresas em geral. Percebe-se dentro do período pesquisado, que as medidas legislativas tomadas para redução da tributação foram paliativas e não surtiram efeito que a sociedade esperava, já que a carga tributária está crescendo ano a ano. Como não há perspectiva no curto prazo para uma ampla reforma tributária que desonere o custo de produção, outras medidas devem surgir no sentido de se reduzir os ineficientes gastos da gestão governamental e por conseqüência a pesada tributação, que engessa o crescimento econômico, agindo como um componente do custo Brasil e que influencia também nos números percentuais da inflação. Conclui-se que os custos tributários de um ano impactam o crescimento econômico do ano seguinte, conforme demonstrado no estudo.

## 1 INTRODUÇÃO

Há muita discussão sobre a política tributária existente no Brasil, no contexto de que o principal objetivo do governo é o de aumentar a sua arrecadação através da tributação, que por sua vez faz aumentar o custo da produção e acaba impactando negativamente o crescimento econômico.

O assunto é relevante devido à carga tributária incidir sobre todos os cidadãos, seja no consumo, no capital ou no trabalho.

No consumo da população através dos tributos como: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Programa de Integração Social - PIS; Imposto de Importação; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; Imposto sobre Serviços - ISS.

No capital dos cidadãos com os seguintes tributos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Imposto sobre Operações Financeiras - IOF.

No trabalho através dos tributos como Seguridade Social; Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS; Imposto de Renda das Pessoas Físicas - IRPF; Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Desta forma o artigo tem o objetivo de comparar a evolução do PIB com a da arrecadação, no período de 2000 a 2007, analisando se a evolução da arrecadação acompanha a do PIB. Busca-se relacionar se a carga tributária impacta o crescimento econômico ou não.

A hipótese a ser testada é confirmar se a carga tributária, que representa os custos tributários, tem crescido num ritmo superior ao do PIB, que registra a evolução da economia do país, já que vários setores produtivos apontam os custos tributários como sendo um problema, na perspectiva de que ela pode contribuir para que haja um menor crescimento econômico.

Vale a pena voltar os olhos a um passado não muito distante e obter informações sobre a arrecadação e sobre o PIB, buscando compreender a relação existente entre eles e os seus impactos, visando auxiliar novas decisões que possam levar a um ganha a ganha entre governo e contribuinte.

Será utilizada como metodologia a análise dos dados coletados e o cálculo das variações percentuais que ocorreram no período pesquisado.

Historicamente, quando ocorre aumento dos custos tributários, há também elevação nos preços de produtos e serviços devido aos repasses e por consequência a geração da denominada inflação de custos. A carga tributária tem levado a um confisco da renda dos cidadãos e do lucro de empresas, diminuindo o poder de investimento de ambos.

Em tese o valor que se é obrigado a recolher, poderia ser utilizado como recursos para que as empresas fizessem treinamentos de empregados, auxiliando desta forma para uma melhor remuneração e satisfação por parte dos empregados e ainda com o incremento de qualidade nas empresas.

Apesar do grande valor arrecadado no país, sabe-se que a população não recebe do governo serviços de qualidade em educação, saúde, segurança, bem estar e

desenvolvimento social, conforme determina a Constituição Federal, em seu art. 6º, contrariando assim o jargão de responsabilidade social, que serve de principal pretexto para se tributar.

Com os dados obtidos no Ministério da Fazenda sobre as despesas do governo, ou seja, para onde são canalizados os maiores gastos, é visto que a maior parte é destinada ao pagamento de juros, amortização de dívidas e para o custeio com a estrutura de pessoal dos órgãos públicos.

Hoje as dívidas públicas correspondem a cerca de 48% do PIB, conforme o IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

No Brasil a inflação é medida por diferentes índices que são calculados por entidades públicas e privadas. Com o cálculo da carga tributária ocorre o mesmo.

Devido à falta de uma metodologia oficial, os órgãos responsáveis pelas estatísticas, acabam apresentando resultados com algumas diferenças, o que de alguma forma contribui para que a sociedade não fique refém apenas de dados do governo.

Na pesquisa foram utilizados dados de fontes que adotam as seguintes metodologias para o cálculo da arrecadação:

- Receita Federal do Brasil: não considera na arrecadação valores de multas, juros e correção monetária. A tributação municipal é estimada e não considera arrecadação com contribuições sindicais e custas judiciais.
- IBPT: considera todos os valores arrecadados, pelas três esferas do governo incluindo tributos, multas, juros e correção, bem como receitas de contribuições sindicais e custas judiciais.

## 2 REVISÃO LITERÁRIA

Stiglitz (1988) aponta cinco características desejáveis para um sistema tributário eficiente. A primeira refere-se à eficiência econômica, isto é, o sistema tributário deve ser neutro com relação à decisão da alocação dos recursos. A segunda é a simplicidade administrativa, a qual deve representar baixo custo tanto para o fisco como para o contribuinte. A flexibilidade é a terceira característica desejável, significa que um sistema eficiente deve ser o suficientemente maleável para adaptar-se o mais rapidamente possível as mudanças na conjuntura econômica. A quarta característica é a da responsabilidade política, que visa dar transparência ao sistema, possibilitando ao contribuinte saber exatamente o quanto se paga em cada situação de incidência. A quinta característica é a da justiça fiscal, onde os cidadãos em diferentes situações tenham tratamentos diferenciados, contribuindo segundo sua real capacidade econômica.

O PIB - Produto Interno Bruto é calculado pelo IBGE e representa a soma de todos os serviços e bens finais produzidos num determinado período em uma determinada região ou país. O PIB é expresso em valores monetários. Ele é um importante indicador da atividade econômica e representa a própria evolução da economia do país.



Uma das formas de se mensurar o PIB do país é pela fórmula:

$$\text{PIB} = \text{C} + \text{I} + \text{G} + \text{X} - \text{M} \quad (1)$$

Onde:

C = Consumo Privado

I = Investimentos totais

G = Gastos Governamentais

X = Exportações

M = Importações

Os fatores que influenciam o PIB são:

- O consumo da população: quanto mais as pessoas gastam, mais o PIB cresce. Se o consumo é menor o PIB cai. O consumo depende do salário e dos juros. Se as pessoas ganham mais e pagam menos com o pagamento de juros nas prestações, o consumo é maior e o PIB cresce. Se o salário for baixo e os juros altos, o gasto pessoal cai e o PIB também. Por isto os juros comprometem o crescimento do país, sob o ponto de vista do consumo.
- O investimento: é outro fator que influencia o PIB. Por exemplo, se a empresa cresce, compra máquinas, expande as atividades, contrata trabalhadores e movimentam a economia. Outra vez, os juros altos impactam os investimentos dependentes de financiamentos. Além disto, os juros elevados desestimulam os investimentos quando se compara com o retorno dos mesmos.
- O gasto governamental: é outro fator que impulsiona o PIB. Quando se faz obras, são contratados operários, movimentando-se vários setores, gerando renda e fazendo elevar a produção geral e a economia.
- A exportação: também faz o PIB crescer, pois mais dinheiro entrando no país gera renda que é gasta com investimento ou consumo.
- A importação pode apresentar o efeito inverso, aparentemente, pois quanto maior o volume das importações, mais renda se direciona para outros países. Mas também há importações necessárias para o crescimento econômico.

Carga tributária é dada pela razão entre a arrecadação tributária e o PIB. Como a carga tributária é sustentada em sua maior parte por tributos indiretos incidentes sobre os produtos e serviços no mercado, a competitividade das empresas brasileiras é prejudicada, mesmo considerando as isenções e/ou os créditos concedidos pelo governo.

Dentre as inúmeras explicações para o impacto negativo no desempenho da economia brasileira estaria a alta carga tributária no País, com os tributos que incidem em cascata; a legislação tributária que é burocrática; a antiquada legislação trabalhista; as

contribuições sociais sobre a folha de pagamento, que são componentes importantes na formação do “Custo Brasil”.

A legislação brasileira permite que o Estado continue interferindo na economia de livre mercado, engessando a cadeia produtiva e o desenvolvimento do país.

Uma opção seria a reforma do sistema tributário, tornando a lei mais flexível, utilizando parte do valor arrecadado com os encargos da folha de pagamento e redistribuí-los aos empregados, ou seja, agregar este valor ao próprio salário dos trabalhadores.

Este aspecto ajudaria para uma maior distribuição da renda, estabelecendo um crescimento sustentável da economia brasileira, mediante a diminuição da informalidade, aumento da renda e do emprego, fortalecendo o consumo com a redução do risco de crédito da população economicamente ativa.

Entretanto mais importante ainda é que a administração pública renuncie a arrecadação a favor do contribuinte e do desenvolvimento, implementando medidas que equilibrem suas despesas com uma arrecadação menor.

É de extrema importância o ajuste da previdência social, antes de contratar novos servidores públicos ou conceder benefícios que onerem o Estado no curto e principalmente no longo prazo.

Outro fator importante a inibir a competitividade da economia brasileira é a alta taxa de juros. Sendo adotada como taxa referencial básica a SELIC, o governo justifica seu nível elevado no contexto de contenção da inflação.

### 3 ESTUDO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

As tabelas que seguem foram coletadas no site das fontes: IBGE, Receita Federal do Brasil, Instituto de Planejamento Tributário e Ministério da Fazenda.

#### 3.1 Evolução do PIB nominal e variação percentual anual conforme IBGE

A tabela abaixo teve como fonte o IBGE. O PIB nominal é computado considerando-se os preços médios dos bens e serviços vigentes em cada período. Se houver inflação o PIB registrará aumento, mesmo que a economia não cresça em termos reais.

bela 1 – Evolução do PIB – Valor nominal e variação percentual anual

PERÍODO	EM CORRENTES	MILHÕES	VARIAÇÃO PERCENTUAL	BASE 2000
2000	R\$ 1.179.482,00		7,10%	100,0
2001	R\$ 1.302.136,00		10,40%	110,4
2002	R\$ 1.477.822,00		13,49%	125,3

2003	R\$ 1.699.948,00	15,03%	144,1
2004	R\$ 1.941.498,00	14,21%	164,6
2005	R\$ 2.147.239,00	10,60%	182,0
2006	R\$ 2.332.935,00	8,65%	197,8
2007	R\$ 2.558.821,00	9,68%	216,9

Média anual	11,14%
-------------	--------

Fonte: IBGE

Conforme a Tabela 1 o PIB nominal registra crescimento ano a ano.

É observado ainda que a maior variação no crescimento do PIB nominal foi em 2003 com 15,03%.

Nos últimos oito anos a média de variação do crescimento nominal foi de 11,14%, sendo que desde 2005 o PIB nominal está crescendo em um ritmo inferior a média anual no período.

### 3.2 Números da inflação conforme IBGE – IPCA

A tabela que segue teve como fonte o IBGE sendo que o IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Ampliado é calculado pelo IBGE nas regiões metropolitanas do Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Porto Alegre, Recife, São Paulo, Belém, Fortaleza, Salvador, Curitiba, Goiânia e Distrito Federal. O índice mede a variação nos preços de produtos e serviços consumidos pelas famílias com rendas entre 1 e 40 salários mínimos. É coletado do primeiro ao último dia do mês corrente e divulgado até o 8º dia útil do mês seguinte ao da coleta.

Tabela 2 - Inflação anual e variação percentual anual

PERÍODO	INFLAÇÃO ANUAL	VARIAÇÃO PERCENTUAL	BASE 2000
2000	5,97%	-33,22%	100,00
2001	7,67%	28,48%	128,48
2002	12,53%	63,36%	209,88
2003	9,30%	-25,78%	155,78
2004	7,60%	-18,28%	127,30
2005	5,69%	-25,13%	95,31

2006	3,14%	-44,82%	52,60
2007	4,46%	42,04%	74,71

Média anual	7,05%
-------------	-------

Fonte: IBGE

Conforme a Tabela 2 a inflação teve seu pico em 2002 com 12,53%, ano em que também houve a maior variação no crescimento da inflação com 63,36%

A partir de 2003 a inflação decresce constantemente até 2006, sendo que em 2007 ela voltou a subir.

Em 2006 foi o ano que ocorreu a maior variação de decréscimo da inflação, com 44,82%, seguido do ano de 2003 com variação negativa de 25,78%.

Nos últimos oito anos a média da inflação foi de 7,05% e desde 2005 a inflação fica abaixo desta média.

### 3.3 Evolução do PIB real conforme IBGE

A tabela a seguir teve como fonte o IBGE. O PIB real é calculado com base em preços fixos de um determinado ano, denominado ano-base. Na prática utiliza-se o PIB nominal de cada ano e desconta-se o índice de preços para ajustar o valor do PIB ao preço do ano-base.

A variação anual do PIB é adotada como indicador para medir o desempenho econômico de um ano para outro. Taxa positiva indica que a economia está em crescimento, nula significa que está estagnada e negativa indica que a economia está em recessão.

Tabela 3 - Evolução do PIB - Valor Real e Percentual

PERÍODO	EM MILHÕES DE 2007	VARIAÇÃO PERCENTUAL	BASE 2000
2000	R\$ 2.039.299,33	4,3%	100
2001	R\$ 2.066.021,70	1,3%	101
2002	R\$ 2.120.943,31	2,7%	104
2003	R\$ 2.145.265,73	1,1%	105
2004	R\$ 2.267.893,22	5,7%	111
2005	R\$ 2.339.522,08	3,2%	115
2006	R\$ 2.427.370,90	3,8%	119

2007	R\$ 2.558.821,35	5,4%	125
Média anual		3,43%	

Fonte: IBGE

Conforme a Tabela 3 o ano de 2003 tem a menor variação real do PIB com 1,1%, teve como reflexo do ano de 2002, ano em que ocorreu a maior taxa de inflação com 12,53% e a maior variação no crescimento anual com 63,36%, conforme demonstrado na Tabela 2, em 2002 houve ainda um acréscimo da tributação, conforme será demonstrado na Tabela 4, com 15,49% e na Tabela 5, com 19,50%.

O maior crescimento real do PIB foi em 2004 com 5,7%, sendo que no ano de 2003 ocorreu uma redução na inflação de 25,78%, conforme demonstra a Tabela 2. Deve-se ainda ao fato de o ano de 2003 ter apresentado uma das menores variações de arrecadação, ou seja, a tributação crescendo “apenas” 13,58%, conforme demonstra a Tabela 4, ou 14,65% conforme a Tabela 5.

Em 2007 ocorreu a segunda maior variação real do PIB com 5,4% havendo no ano de 2006 a maior variação de decréscimo da inflação conforme Tabela 2 com 44,82% e a menor variação no crescimento da tributação, conforme pode ser visto na Tabela 4 com 10,88% e Tabela 5 com 11,61%.

Nos últimos oito anos a média de crescimento do PIB real foi de 3,43%, sendo este o crescimento médio anual da economia brasileira no período.

### 3.4 Evolução da arrecadação conforme RFB

2006	R\$ 795.011,09	10,88%	34,08%	222
2007	R\$ 904.543,22	13,78%	35,35%	252
<b>Tabela 4 – Evolução da arrecadação RFB – Valor nominal, variação % anual e percentual</b>				
<b>Média</b>		<b>arrecadação em relação ao PIB</b>	<b>anual</b>	
		14,38%	32,51%	

PERÍODO	EM MILHOES CORRENTES	VARIÇÃO % ANUAL	% ARRECADÇÃO RFB/PIB	BASE 2000
2000	R\$ 358.414,00	15,96%	30,39%	100
2001	R\$ 407.668,00	13,74%	31,31%	114
2002	R\$ 470.824,45	15,49%	31,86%	131]
2003	R\$ 534.747,54	13,58%	31,46%	149
2004	R\$ 625.579,89	16,99%	32,22%	175
2005	R\$ 716.972,73	14,61%	33,39%	200

A tabela seguinte teve como fonte a Receita Federal do Brasil que não considera na arrecadação valores de multas, juros e correção monetária. A tributação municipal é estimada e não considera arrecadação com contribuições sindicais e custas judiciais.

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Conforme a Tabela 4 a arrecadação nominal cresceu constantemente, no período de 2000 a 2007, registrando uma elevação total nos oito anos de 152%.

Excluindo-se o ano de 2003, que praticamente se manteve inalterado, o percentual arrecadado em relação ao PIB cresce constantemente conforme pode ser visto na Tabela 4.

Em 2004 apresenta a maior variação no aumento da arrecadação com 16,99% o que contribuiu para que no ano de 2005 ocorresse uma redução no crescimento do PIB real conforme Tabela 3.

Este mesmo fenômeno ocorreu em 2002, ano que teve registrou a segunda maior elevação na arrecadação com 15,49% e impactou para que 2003 houvesse o menor crescimento real do PIB dentre os oito anos pesquisados.

No ano de 2004 ocorreu o maior crescimento real do PIB conforme Tabela 3 teve como combinação o ano de 2003 onde houve a segunda menor variação no crescimento da arrecadação com “apenas” 13,58%, conforme Tabela 4.

Este mesmo cenário se repetiu em 2007, ano com o segundo maior crescimento do PIB real, que alcançou 5,4%, graças a elevação da arrecadação ter variado “apenas” 10,88% no ano de 2006.

Nos últimos oito anos a média do crescimento na arrecadação em termos reais, segundo os dados da RFB foi de 14,38% ou seja, maior que a média de crescimento nominal do PIB, 11,14% conforme visto na Tabela 1.

A carga tributária, que corresponde à relação entre a arrecadação tributária e o PIB apresenta a média de 32,51%, nos oito anos pesquisados, média esta que já foi superada nos últimos 3 anos do período analisado. Registrando ainda, uma elevação continuada a cada ano, com exceção de 2003, quando praticamente se manteve inalterada em relação ao ano anterior.

### 3.5 Evolução da arrecadação conforme IBPT

A tabela abaixo tem como fonte o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT que considera todos os valores arrecadados, pelas três esferas do governo (tributos, multas, juros e correção), receitas de contribuições sindicais e custas judiciais, razão pela qual mostra um montante de arrecadação mais elevado. Deve-se, porém, destacar que os valores considerado pelo IBPT, apesar de constituírem receitas públicas, não podem ser denominadas de receitas tributária, por não respeitarem o conceito de tributos constante no art. 3º. do CTN – Código Tributário Nacional:

Art. 3º. Art. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Fonte: IBPT

Conforme a Tabela 5 - Evolução da arrecadação IBPT – Valor nominal, variação percentual anual e percentual arrecadado em relação ao PIB

PERÍODO	ARRECADADAÇÃO IBPT	VARIAÇÃO ANUAL	% %ARRECADADAÇÃO IBPT/PIB	Base 2000
2000	R\$ 361.696,29	18,61%	30,67%	100
2001	R\$ 403.745,30	11,63%	31,01%	112
2002	R\$ 482.486,31	19,50%	32,65%	133
2003	R\$ 553.179,31	14,65%	32,54%	153
2004	R\$ 650.135,32	17,53%	33,49%	180
2005	R\$ 732.864,33	12,72%	34,13%	203
2006	R\$ 817.938,34	11,61%	35,06%	226
2007	R\$ 923.245,35	12,87%	36,08%	255
Média anual		14,89%	33,20%	

do-se o ano de 2003, o percentual arrecadado em relação ao PIB, também se eleva constantemente conforme Tabela 5.

No ano de 2002 ocorreu a maior variação anual no crescimento da arrecadação com 19,50% conforme Tabela 5. Como possível consequência o ano de 2003 apresentou-se como o ano de menor crescimento real, conforme Tabela 3.

Nos últimos oito anos a média do crescimento na arrecadação nominal, segundo IBPT, é de 14,89%, maior que o aumento do PIB nominal, que é de 11,14% conforme Tabela 1.

A média da carga tributária em relação ao PIB foi de 33,20%, média esta que já está abaixo do percentual arrecadado nos últimos 4 anos, demonstrando que a arrecadação continua a crescer mais do que proporcional em relação ao PIB.

### 3.6 Comparativo da evolução da receita total e despesa total conforme Tesouro Nacional

A tabela abaixo tem como fonte o Tesouro Nacional sendo que representa o orçamento fiscal consolidado. A conta receita é constituída por “receitas correntes” - receita

tributária, receita de contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas e “receitas de capital” - operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferência de capital e outras receitas de capital.

A conta despesa é constituída pelas “despesas correntes” – pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, transferências correntes e outras despesas correntes e “despesas de capital” – investimentos, inversões financeiras, transferências de capital e amortização/refinanciamento da dívida.

Tabela 6 – Comparativo entre receitas e despesas do governo– Valor nominal e variação percentual anual

PERÍODO	RECEITA R\$	VARIAÇÃO % ANUAL	BASE 2000	DESPESA R\$	VARIAÇÃO % ANUAL	BASE 2000	DIFERENÇA
2000	872.338.533.952		100	833.813.859.565		100	
2001	847.771.288.483	-2,82%	97	843.430.452.988	1,15%	101	-3,97%
2002	990.147.928.641	16,79%	114	948.647.831.705	12,47%	114	4,32%
2003	1.239.875.633.231	25,22%	142	1.201.065.772.155	26,61%	144	-1,39%
2004	1.289.685.693.116	4,02%	148	1.264.929.847.001	5,32%	152	-1,30%
2005	1.560.094.157.690	20,97%	179	1.497.712.889.925	18,40%	180	2,56%
2006	1.637.806.957.711	4,98%	188	1.628.086.998.200	8,70%	195	-3,72%
2007	1.780.598.079.448	8,72%	204	1.739.236.478.269	6,83%	209	1,89%
Média anual		11,13%			11,36%		-0,23%

Fonte: TESOURO NACIONAL

Conforme a Tabela 6 cujos dados foram coletados no site do Tesouro Nacional, a receita total tem crescido constantemente desde 2002 e as despesas totais, também crescem continuamente, porém, desde 2001.

Nota-se que em 2001, 2003, 2004 e 2006 as despesas totais cresceram num ritmo superior até mesmo ao da própria receita total, provocando o chamado déficit público.

Nos oito anos pesquisados a média de crescimento da receita total foi de 11,13%, portanto menor que a média de elevação da despesa total que foi de 11,36%.

### 3.7 Arrecadação por tipo de tributação conforme Receita Federal do Brasil

Conforme a Figura 1 cujos dados foram extraídos do site da Receita Federal do Brasil, na média dos oito anos a arrecadação está assim distribuída:



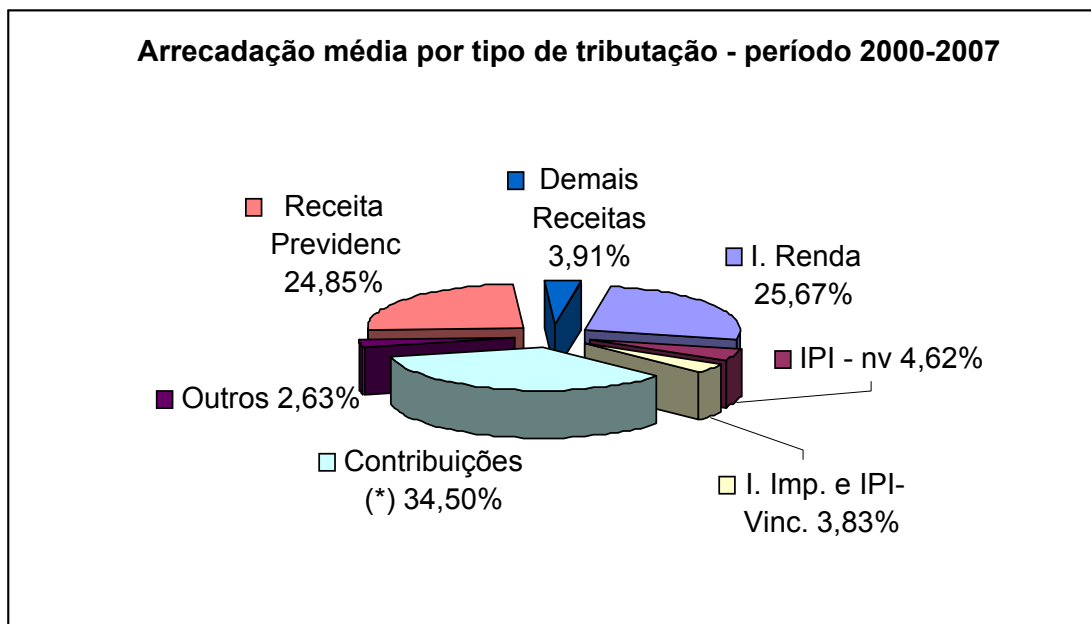


Figura 1: Arrecadação por tipo de Tributo

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL

- Contribuições: composto pelos tributos CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CIDE/Combustíveis, que é responsável por 34,50% da arrecadação;
- Imposto de Renda: representa 25,67% dos tributos arrecadados;
- Receita da Previdência: representa 24,85% da tributação feita pela Receita Federal do Brasil.

Estes 3 tipos de tributos representam 85,02% de tudo que é arrecadado, como receita tributária, pela RFB.

### 3.8 Principais despesas do governo conforme Ministério da Fazenda

Conforme a Figura 2 cujos dados foram extraídos do site do Ministério da Fazenda, na média dos oito anos, as despesas do governo estão assim distribuídas:

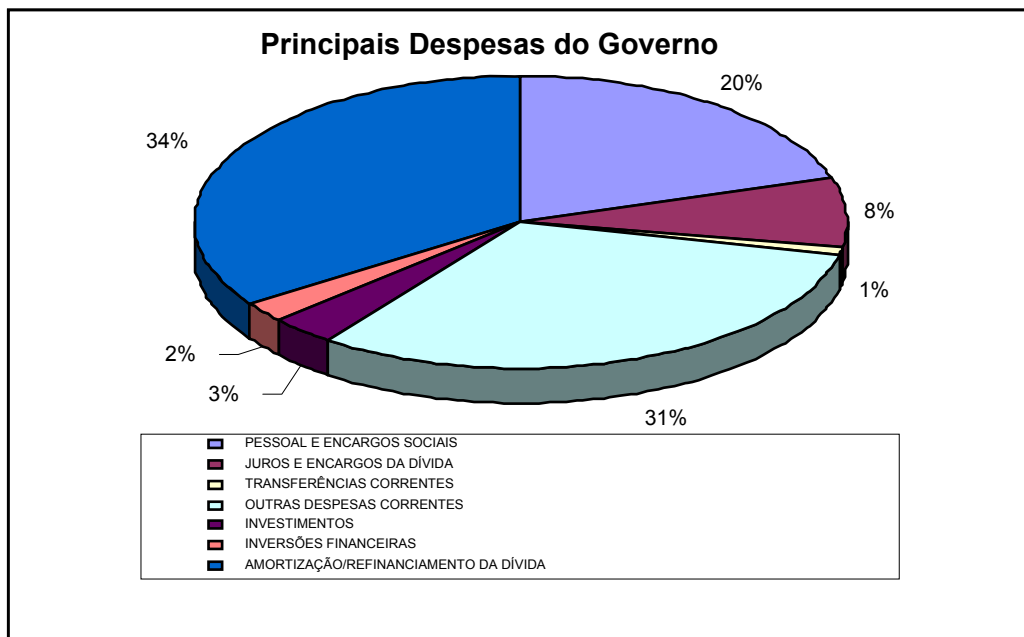


Figura 2: Principais gastos do governo

Fonte: MINISTÉRIO DA FAZENDA

- Amortização e refinanciamento da dívida: representa 34% das despesas do governo;
- Outras despesas correntes: composto por transferências aos entes públicos e instituições, aposentadorias, benefícios previdenciários, material de consumo, serviços de terceiros, indenizações e restituições, representa 31% das despesas governamentais;
- Pessoal e encargos sociais: é responsável por 20% das despesas do governo;
- Juros e encargos da dívida: representa 8% das despesas;
- Investimentos: representa apenas 3% das despesas;
- Inversões financeiras: composto por aquisição de imóveis, aquisição de bens já utilizados pelos órgãos públicos, sentenças judiciais e despesas de exercícios anteriores, representa 2% das despesas.
- Transferências correntes: composto por contribuição para formação do PASEP, representa 1% das despesas.

Estes 7 tipos de despesas representam quase 100% de tudo que é gasto pelo governo.

#### 4 IMPACTOS E CONSEQUÊNCIAS

Para garantir a solvência, o governo precisa elevar o superávit primário. Como não consegue conter os gastos, o governo eleva a carga tributária doméstica. Desta forma há

uma transmissão direta para a sociedade dos preços de produtos e serviços devidos aos repasses que são feitos ao longo da cadeia produtiva e consumidora.

Buscando manter a meta da inflação, o governo eleva a taxa de juros SELIC, que em 16/09/2008 estava em 13,75%.

Desta forma os juros altos adotados com o pretexto de conter a inflação, chamada de "inflação de demanda", realimenta a própria inflação, denominada de "inflação de custos". A prática demonstra que o "remédio" dos juros elevados, não passa de um "veneno", principalmente quando combinada com uma carga tributária que confisca a renda e os lucros.

Isto leva a grande parte dos brasileiros e das empresas aos empréstimos e por consequência eleva o nível de endividamento, que representa o comprometimento de rendas futuras. A inadimplência subiu 6,5% no último ano conforme dados do Banco Central.

Com taxas de juros maiores, os gastos com o pagamento da dívida pública também se elevam. Assim como num círculo vicioso, novamente o governo precisa manter a solvência e apresentar um superávit, mas não consegue reduzir os seus gastos, que ao contrário só aumentam.

A saída encontrada é novamente o aumento da tributação, que contribui para aumentar os preços em geral, diminuindo a renda do cidadão e o lucro das empresas, reduzindo a capacidade de investimento do setor privado.

Por falta de investimento, também, do governo não há um retorno eficiente para a população dos impostos pagos.

## 5 CONCLUSÃO

Conclui-se através da análise dos dados coletados, que a carga tributária, que representa os custos tributários, eleva-se ano a ano, sendo que a variação na arrecadação cresce num ritmo mais do que proporcional ao crescimento do PIB no período de 2000 a 2007, enquanto o PIB nominal evoluiu com uma média anual de 11,14%, a carga tributária, medida pela RFB, que é o órgão oficial, apresentou uma evolução média anual de 14,38% no período. Estes 3,24 pontos percentuais de acréscimo na evolução da carga tributária em comparação a performance apresentada pelo PIB no período de 2000 a 2007, representa uma elevação de 29,08% dos custos tributários em relação ao crescimento econômico.

É notado que a carga tributária, que representa os custos tributários, impacta o desenvolvimento da economia do país, pois aumenta os custos de produção, diminui os investimentos privados e a competitividade das empresas, sendo um componente do custo Brasil.

Devido ao aumento das despesas, de gastos com a amortização da dívida e com o pagamento de juros, o governo é obrigado a tributar cada vez mais as empresas,

produtos e os cidadãos. A única saída eficiente será o governo diminuir suas despesas, seu tamanho e aumentar a eficiência.

Devido à falta de projetos voltados para a redução de gastos do governo, a atual carga tributária tende a crescer dos atuais 36% em relação ao PIB, dando continuidade a sua trajetória de elevação como ocorre ano a ano.

No curto prazo não se visualiza uma redução da carga tributária existente no país.

Sugerimos algumas ações específicas para contribuir com uma redução da carga tributária, relacionando-a com um combate à inflação, almejando-se desta forma reduzir a taxa de juros que inibe o crescimento e eleva a dívida que o governo precisa amortizar.

Por exemplo, se ocorrer uma pressão inflacionária com o aumento do preço dos combustíveis, poderia ocorrer redução da alíquota da CIDE.

Caso a inflação ocorra devido ao aumento de preços dos alimentos pode-se reduzir ou até isentar tais produtos do IPI.

A inflação ocorrendo devido ao aumento do consumo, pode-se aumentar as alíquotas do COFINS, IPI, PIS, ISS ou ICMS. Em contrário, diminuindo-se o consumo, estas alíquotas podem ser reduzidas.

Ocorrendo a expansão ou falta de crédito pode-se mexer nas alíquotas do IOF e CSLL das instituições financeiras.

Ocorrendo variações com o câmbio e este vindo a pressionar a inflação, pode-se variar as alíquotas do Imposto da Importação, IPI e Imposto da Exportação.

Há ainda, tributos os quais se sugere rever a tabela ou criar novas faixas, para que se diminua a sua incidência que são: IRPJ, IRPF (que confiscam a renda e o lucro) e Previdência Social (que faz diminuir o número de trabalhadores contratados formalmente).

Concorda-se que na medida da capacidade contributiva, cada pessoa deve contribuir com o financiamento do Estado, para que através dele sejam atendidas as demandas sociais. O problema é que no estado de direito democrático a relação Estado/contribuinte deve ser regido pelos princípios norteadores no texto Constitucional, que vedam a tributação como forma de confisco e vincula a administração pública ao princípio da moralidade, sendo de suma importância tapar os ralos do desperdício do dinheiro público e da corrupção.

Logo desconsiderar a perda do poder de consumo com a inflação, não corrigindo a tabela de impostos e alíquotas é ferir o princípio da moralidade e do não confisco.

Percebe-se que as últimas mudanças ocorridas no sistema tributário foram tímidas e paliativas, já que o governo prefere tratar o assunto da tributação apenas como sinônimo de arrecadação e não pelo ponto de vista do crescimento produtivo e do desenvolvimento econômico e social como o assunto precisa ser tratado.

### 3 BIBLIOGRAFIA

BANCO CENTRAL. Disponível em <http://www.bc.com.br>. Acesso em 23.7.2008.

BRASIL, *Código Tributário Nacional*, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Alterado pela Lei Complementar nº 118, de 09 de Fevereiro de 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Disponível em: <http://www.ibge.com.br>. Acesso em 25.7.2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - IBPT. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em 25.7.2008.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. Disponível em : <http://www.ipea.gov.br>. Acesso em 28.7.2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 15.8.2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 05.8.2008.

STIGLITZ, J. E. *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company, Inc, 2º Edition, p. 390, 1988.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A PRODUÇÃO CIENTÍFICA DOS PROGRAMAS DE MESTRADO E  
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL EM  
CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL: UM ESTUDO  
BIBLIOMÉTRICO**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Robson Ramos Oliveira**

Universidade do Estado do Rio de Janeiro- **UERJ**  
(Mestre em Ciências Contábeis)

**Vania Silva de Carvalho**

Universidade do Estado do Rio de Janeiro- **UERJ**  
(Mestre em Ciências Contábeis)

**Josir Simeone Gomes**

Universidade do Estado do Rio de Janeiro- **UERJ**  
(Professor Doutor do Mestrado em Ciências Contábeis)

**Trelew, Chubut – Patagonia Argentina, septiembre del 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A PRODUÇÃO CIENTÍFICA DOS PROGRAMAS DE MESTRADO E DOUTORADO EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL EM CONTABILIDADE DE CUSTOS E  
GERENCIAL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo analisar a produção científica sobre contabilidade de custos e gerencial em periódicos e anais de encontros científicos dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis no Brasil, a partir de levantamento efetuado nos Cadernos de Indicadores da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), órgão que regula a pós-graduação no Brasil, referentes ao triênio 2004-2006. Realizou-se estudo descritivo, do tipo levantamento, com abordagem quantitativa. As variáveis quantitativas analisadas foram: a) quantidades de trabalho sobre contabilidade de custos e gerencial, publicadas no triênio 2004-2006; b) o total da produção bibliográfica por programa de pós-graduação no período; e c) publicações por autor e veículos de comunicação. A amostra da pesquisa contempla treze programas de pós-graduação stricto sensu, dos dezoito existentes, que publicaram no período, conjuntamente, 3.280 trabalhos. A produção científica dos programas em Contabilidade de Custos e Gerencial pode ser considerada relevante.

## 1 Introdução

A bibliometria é um tema da área da biblioteconomia, Vanti (2002) explica que o uso das técnicas bibliométricas contribui, em épocas de recursos escassos, para o trabalho do bibliotecário quando se precisa tomar a decisão de que títulos ou publicações periódicas podem ou não ser suprimidas de uma biblioteca.

Além disso, Meis (1999), em outro enfoque, explica que os índices bibliométricos são utilizados para avaliar a produtividade e qualidade das pesquisas dos cientistas, por intermédio de indicadores elaborados com base em números de publicações e citações dos diversos pesquisadores.

Contudo, ao se efetuar uma busca no Google Acadêmico, a partir do Portal de Periódicos da CAPES, encontrou-se na relação resultante da busca, em que se utilizou a palavra-chave: bibliometria, aproximadamente, 2.350 trabalhos. Os trabalhos encontrados são decorrentes de diferentes áreas, por exemplo: Medicina, História, Letras, Arqueologia, dentre outras.

Na área da Ciência Contábil, Borba, Costa e Lyrio (2005) apresentaram um trabalho, no VIII Seminários em Administração da FEA/USP, levantando as publicações acadêmicas sobre Controles Gerenciais, no período de 2000 a 2004.

Borba e Murcia (2006) publicaram na BBR: Brazillian Business Review um trabalho denominado “Oportunidades para Pesquisa e Publicação em Contabilidade: Um estudo preliminar sobre Revistas Acadêmicas de Língua Inglesa do Portal de Periódicos da CAPES”.

Martins e Silva (2005) no V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade apresentaram o “Plataforma Teórica: Trabalhos dos 3º e 4º Congressos USP de Controladoria e Contabilidade: Um estudo bibliométrico”.

Luciani, Cardoso e Beuren (2007) analisaram a inserção da Controladoria em artigos de periódicos nacionais classificados no Sistema Qualis.

E, ainda, Oliveira e Carvalho (2008) e Oliveira, Carvalho, Moraes e Laurencel (2008) levantaram, respectivamente, a produção dos programas de mestrado e doutorado no Brasil acerca dos temas auditoria e conservadorismo em contabilidade.

Possivelmente, outros trabalhos em contabilidade foram elaborados utilizando-se técnicas bibliométricas. Contudo, não se localizou um que tratasse do tema contabilidade de custos e gerencial, não obstante já terem sido realizados estudos sobre controladoria que tratam de questões que permeiam a temática de contabilidade de custos e gerencial.

Ademais, a publicação de trabalhos em anais e periódicos é condição necessária para que a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), órgãos do Ministério da Educação que regula a pós-graduação stricto sensu (mestrado e



doutorado) em todos os estados do Brasil, autorize a criação de um curso de mestrado e doutorado, e depois, quando da avaliação, mantenha a sua permanência.

Nesse contexto, surge a questão desta pesquisa: Qual é o volume de publicações sobre contabilidade de custos e contabilidade gerencial em periódicos e anais, dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis no Brasil? Logo, o objetivo da presente pesquisa é efetuar levantamento nos Cadernos de Indicadores da CAPES, no triênio 2004-2006, objetivando investigar a quantidade de trabalhos publicados sobre as temáticas estudadas, os principais autores e os principais veículos de comunicação que publicam tais trabalhos.

O trabalho foi organizado em cinco seções. Na introdução, descreveu-se a questão e o objetivo da pesquisa. Na seção dois, levantou-se o referencial teórico sobre bibliometria. Na terceira, foi tratada a metodologia, na quarta os achados e por último, foram feitas as considerações finais e sugestões para outras pesquisas.

## **2 Estudos Bibliométricos**

A informação produzida no meio acadêmico tem um valor extra se olhada como indicador direto da produção do conhecimento humano. Além disso, espera-se que corpo docente e discente, especialmente em programas de mestrado e doutorado, estejam integrados em projetos de pesquisas, culminando os achados dessas pesquisas em publicações. É nesse contexto que emerge a bibliometria, em face de as publicações serem quantificadas por autor, por tipo de revista, por programa, por quantidade de citações, dentre outras.

A produção científica, divulgada sob a forma de artigos publicados em anais e, especialmente, em periódicos, é importante sob vários aspectos, Oliveira (2002) relacionou alguns:

- os artigos podem ser colecionados, classificados, catalogados e reproduzidos infinitamente;
- os cientistas não publicam livros nem defendem teses e dissertações com frequência, além do que a agilidade na circulação destes veículos e, conseqüentemente, da informação tratada neles, principalmente quando se trata de teses e dissertações, é mais lenta;
- os artigos de periódicos atingem mais velozmente que teses e dissertações um público maior, servem como fonte de bibliografia e contribuem para a atualização dos que os lêem.

Além dessas, órgãos fiscalizadores da educação e agências de fomento educacionais que concedem bolsas de estudo para os pesquisadores da

comunidade científica cobra destes a produção científica como forma de prestação de contas.

Quanto às questões da bibliometria, Maia e Caregnato (2004) investigaram a produção de estudos bibliométricos e a sua relação com o desenvolvimento das bibliotecas digitais.

Vanti (2002) efetuou um estudo comparativo de quatro subdisciplinas que permitem medir os fluxos da informação, a comunicação acadêmica e a difusão do conhecimento científico, que são: a bibliometria, a cienciometria, a informetria e a webometria.

Neste trabalho, não serão aplicadas todas as técnicas das subdisciplinas. Entretanto, o quadro que consta do trabalho da autora merece ser transcrito, sendo uma contribuição para outras pesquisas. O Quadro 1 mostra a comparação das aplicações dos distintos métodos quantitativos, transcreve-se, apenas, os em relação ao objeto do estudo.

**Quadro 1 – Comparações entre a bibliometria, a cienciometria, a informetria e a webometria**

<b>Tipologia Subcampo</b>	<b>Bibliometria</b>	<b>Cienciometria</b>	<b>Informetria</b>	<b>Webometria</b>
Objeto de Estudo	Livros, documentos, revistas, artigos, autores, usuários	Disciplinas, assuntos áreas e campos científicos e tecnológicos, patentes, dissertações e teses	Palavras, documentos, base de dados, comunicações informais (inclusive em âmbito não científico)	Sítios na www (URL, título, tipo, domínio, tamanho, e links), motores de busca.

Fonte: Adaptado de Vanti (2002)

Outra contribuição na área da bibliometria é o trabalho de Guedes e Borschiver (2005), que realizaram uma revisão bibliográfica de autores que se dedicaram aos estudos das leis e princípios da bibliometria, enunciando suas aplicações como ferramenta empírica objetiva de quantificação dos processos de comunicação científica e tecnológica.

Desse estudo, também resultou um quadro relacionando as principais leis e princípios bibliométricos, conforme Quadro 2. Todavia, quando da descrição dos achados desta pesquisa somente se abordará as Leis de Bradford e Lotka.

**Quadro 2 – Leis e Princípios da Bibliometria**

<b>Leis e Princípios</b>	<b>Focos de Estudo</b>	<b>Principais Aplicações</b>
Lei de Bradford	Periódicos	Estimar o grau de relevância dos periódicos, em dada área do conhecimento
Lei de Lotka	Autores	Estimar o grau de relevância de autores, em dada área do conhecimento
1. Leis de Zipf 2. Ponto de Transição (T) de Goffman	Palavras	Indexação automática de artigos científicos e tecnológicos
1. Colégios Invisíveis; 2. Fator de imediatismo ou de impacto; 3. Acoplamento Bibliográfico; 4. Co-citação; 5. Obsolescência da Literatura; 6. Vida-média; 7. Teoria Epidêmica de Goffman; 8. Lei do Elitismo; 9. Frente de Pesquisa	Citações	Várias (ver Guedes e Borschiver 2005, p. 14)
Lei dos 80/20	Demanda de Informação	Composição, ampliação e redução de acervos.

Fonte: Adaptado de Guedes e Borschiver (2005)

As autoras concluem o estudo observando a diversidade de leis e conceitos relacionados à bibliometria. Explicam que as Leis de Bradford, Lotka e Zipf são as principais, e os conceitos utilizados quando da análise de citações “são mais utilizados como ferramenta na política científica e tecnológica, mediante diagnóstico e prognóstico dos fenômenos que norteiam a comunicação científica e tecnológica, de uma determinada instituição ou país”.

A bibliometria também é utilizada como um instrumento quantitativo, o trabalho de Rummler (2006) propõe a “modelagem de um indicador bibliométrico para análise da dispersão de conhecimentos”. Essa modelagem remete ao cálculo do que o autor denominou “Índice de Dispersão Segmentar – IDS”, considerando sete variáveis que foram, no estudo, representadas por “P”, “p”, “F”, “f”, “A”, “a”, “r”.

Essas sete variáveis estavam relacionadas com três dispersões, a saber:

- a) de uma obra, um autor ou um periódico, em uma área do conhecimento (ou campo, especialidade, disciplina, etc.);
- b) de determinada questão ou assunto, tema, método, técnica, fenômeno, especialidade, vocábulo, etc., no âmbito de periódicos referentes a uma determinada área do conhecimento; e
- c) geográfica de uma unidade de análise bibliográfica.

A título ilustrativo, optou-se por transcrever apenas uma das variáveis, o que se fez por meio do Quadro 3.

**Quadro 3 – Variáveis: questão ou assunto, tema, etc., no âmbito de periódicos**

Variável	Variáveis relacionadas com a dispersão de determinada questão ou assunto, tema, etc., no âmbito de periódicos
P	Número total de periódicos abrangidos por um estudo, os quais veiculam artigos referentes à determinada área.
p	Número de periódicos positivos (periódicos que veiculam artigos que contemplam a unidade de análise).
F	Quantidade de fascículos que compõem o conjunto de periódicos “P”, publicados no período correspondente ao recorte temporal da avaliação.
f	Quantidade de fascículos positivos (fascículos em que constam artigos voltados à questão em estudo).
A	Número total de artigos correspondentes à área do estudo.
a	Número total de artigos positivos (artigos que contemplam a questão em estudo).
r	Número de referências positivas (número total de referências das obras que contemplam a questão em estudo).

Fonte: Rummler (2006)

Por meio da análise dessas variáveis pode-se, por exemplo, verificar como o tema contabilidade de custos está se dispersando em relação a outros temas da área contábil.

Assim, ao se selecionar um número de periódicos (“P<sub>1</sub>”, “P<sub>2</sub>”, “P<sub>3</sub>”), na área das Ciências Contábeis, têm-se:

- a) “F<sub>1</sub>”, “F<sub>2</sub>”, “F<sub>3</sub>” = número de fascículos editados;
- b) “A<sub>1</sub>”, “A<sub>2</sub>”, “A<sub>3</sub>” = números de artigos neles publicados;
- c) “p<sub>1</sub>”, “p<sub>2</sub>”, “p<sub>3</sub>”; “f<sub>1</sub>”, “f<sub>2</sub>”, “f<sub>3</sub>”; “a<sub>1</sub>”, “a<sub>2</sub>”, “a<sub>3</sub>” = número de periódicos que têm fascículos em que constam artigos que abordam o tema contabilidade de custos; e
- d) “r<sub>1</sub>”, “r<sub>2</sub>”, “r<sub>3</sub>” = número total de referências sobre obras de auditoria citadas nos artigos.

Além disso, o trabalho de Bollen, Sompel, Hagberg e Chute (2009) chamam atenção para o fato de a literatura científica, atualmente, poder ser acessada *online*, especialmente Google Acadêmico, que possibilita, por exemplo, a mensuração do impacto de uma publicação em uma rede de citações (*citation networks*). Os autores analisaram 39 indicadores de impacto científico (*scientific impact measures*), cujas metodologias são originárias do *Thomson Scientific Journal Impact Factor (JIF)*, Mesur ([www.mesur.org](http://www.mesur.org)), e do Scimago Group que utiliza a base do Scopus.

Existem, outras formas de se fazer análise quantitativa em bibliometria. Ressalta-se, mais uma vez, que com o presente estudo não se tem a pretensão de passar em

revista todos os conceitos descritos neste quadro de referências teóricas, mas objetiva-se contribuir com futuras pesquisas.

### 3. Metodologia

A presente pesquisa pode ser tipificada como sendo, segundo Collis e Hussey (2005, p. 70) uma survey descritiva. Esse tipo de pesquisa “deve identificar e contar a frequência de uma população específica, em um determinado momento, ou vários momentos para comparação”.

Assim, a população específica, aqui, é a produção bibliográfica em periódicos e anais que constam nos Cadernos de Indicadores, obtidos a partir de levantamento efetuado na página da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) na internet ([www.capes.gov.br](http://www.capes.gov.br)) dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis que foram avaliados no triênio 2004-2006. Optou-se por esse período em decorrência de ele ser o mais recente, não obstante o órgão divulgar, também, a avaliação dos triênios 1998-2000 e 2001-2003.

Nesses Cadernos, consta a avaliação dos programas, que é feita por um Comitê Técnico Científico, na qual são examinados doze indicadores, que são: PR – Programa; TE - Teses e Dissertações; PB - Produção Bibliográfica; PT - Produção Técnica; PA - Produção Artística; CD - Corpo Docente, Vínculo Formação; DI – Disciplinas; LP - Linhas de Pesquisa; PP - Projetos de Pesquisa; PO - Proposta do Programa; DA - Docente Atuação; DP - Docente Produção.

Os dados analisados neste trabalho foram extraídos do indicador PB - Produção Bibliográfica, em que foram analisados alguns aspectos quantitativos do estudo bibliométrico, que estão limitados ao confronto entre o número total de trabalhos publicados pelos programas em relação ao total de trabalhos publicados sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. As variáveis quantitativas testadas foram: a) quantidades de trabalho sobre auditoria, publicadas no triênio 2004-2006; b) a publicação de periódicos e anais por programas, no triênio 2004-2006; e c) publicações por autor e veículos de divulgação dos trabalhos.

A CAPES é uma fundação do Ministério da Educação que investe no desenvolvimento da pós-graduação stricto sensu focada na formação de pessoal qualificado no Brasil e no exterior. É responsável por mais da metade das bolsas de pós-graduação no país, avalia cursos de mestrado e doutorado, além de financiar a produção e a cooperação científica.

Na fase de levantamento de dados, somavam em dezoito os programas de mestrado, mestrado profissional e doutorado em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES. Contudo, a amostra contemplou treze programas: Universidade de São Paulo (USP); Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE); Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS); Universidade Regional de Blumenau (FURB); Centro Universitário Álvares Penteado (UniFECAP); Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); Universidade Federal do Ceará (UFC), Universidade de Brasília (UNB); Universidade de São Paulo / Ribeirão Preto (USP/RP); Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP); Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e Universidade Federal do Paraná (UFPR).

Os da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM), Universidade Federal da Bahia (UFBA) e Universidade Federal do Amazonas (UFAM) já haviam sido reconhecidos pela CAPES. Entretanto, os seus dados não constam desta pesquisa em decorrência de esses cursos terem sido recentemente criados, ainda sem produção bibliográfica.

#### 4. Os Achados da Pesquisa

##### 4.1 Análise Bibliométrica da Produção sobre Contabilidade de Custos e Gerencial em Periódicos e Anais dos Programas de Pós-Graduação stricto sensu em Contabilidade

Do levantamento efetuado nos Cadernos de Indicadores da CAPES, triênio 2004-2006, especificamente no Caderno de Produção Bibliográfica, os treze programas de pós-graduação stricto sensu (mestrado e doutorado) em Ciências Contábeis analisados, publicaram, conjuntamente, 3.280 trabalhos, sendo 3001 em Periódicos e Anais, conforme Tabela 1. Quanto às demais, são publicações que ocorreram por meio de livros, jornais e outras.

**Tabela 1 – Produção Bibliográfica informada pelos programas de Mestrado e Doutorado em Ciências Contábeis para o Triênio 2004-2006**

Mestrado/Doutorado		Periódicos Internacionais			Periódicos Nacionais			Periódicos Locais			Fora do Qualis
Programas	Anais	A	B	C	A	B	C	A	B	C	
USP	214	-	1	4	50	11	7	3	6	1	173
FUCAPE	184	4	4	1	22	19	-	-	-	-	26
UNISINOS	167	-	-	-	15	5	2	2	2	-	36
FURB	376	-	-	-	11	17	10	-	2	4	19
Unifecap	129	-	-	-	3	7	-	-	4	1	15
UERJ	14	-	-	-	-	-	1	-	5	-	12
UFRJ	98	-	-	-	8	3	8	-	3	-	13
UFC	91	-	-	1	5	2	1	-	1	-	7
UNB	333	-	1	-	24	13	12	-	3	-	115
USP/RP	77	-	1	1	11	1	1	-	2	-	7
PUC/SP	199	-	1	1	17	4	6	-	-	1	37
UFSC	224	-	-	1	2	6	7	-	1	-	23
UFPR	34	-	-	-	1	1	-	-	-	-	3
<b>Total</b>	<b>2140</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>169</b>	<b>89</b>	<b>55</b>	<b>5</b>	<b>29</b>	<b>7</b>	<b>486</b>

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

OBS. Não foram incluídos os livros e outras publicações.

A CAPES, no período examinado, classificava os periódicos utilizados para a divulgação da Produção Intelectual desses programas, seguindo uma escala de dupla entrada, uma relativa ao âmbito de circulação (internacional (I), nacional (N)

e local (L)); outra, à sua qualidade (A-alta, B-média e C-baixa, conforme se observa na Tabela 1.

Montam em 337 os periódicos relacionados no Qualis, uma relação de nomes de periódicos e anais, para a área Administração, Ciências Contábeis e Turismo, sendo:

- a) 58, 65 e 37 em Internacionais A, B e C, respectivamente;
- b) 73, 38 e 24 em Nacionais A, B e C, respectivamente;
- c) 13, 7 e 22 em Locais A, B e C, respectivamente.

A publicação é condição necessária para que os programas de mestrado e doutorado se mantenham reconhecidos pela CAPES, e a questão de maior relevância é que esse órgão regulador somente contabiliza os trabalhos tanto de periódicos quanto de anais se eles estiverem relacionados no Qualis da área de avaliação. Assim, por exemplo, qualquer trabalho publicado na Revista Brasileira de Contabilidade, que é uma revista do Conselho Federal de Contabilidade, não é pontuado nessa avaliação em decorrência de essa revista não constar no Qualis.

Apesar disso, os programas relacionam toda a produção do seu corpo docente e discente nos Cadernos de Avaliação, que são enviados à CAPES quando solicitados por esta, independentemente de existirem trabalhos que foram publicados em veículo que não conste no Qualis. Nesse estudo, estão sendo levantados toda a produção informada, não tendo sido efetuada nenhuma exclusão, nem juízo de valor quanto aos aspectos quantitativos ou qualitativos dos trabalhos.

Ainda na Tabela 1, observa-se que a publicação dos trabalhos acadêmicos dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis se dá na sua maioria (65,24%) em publicações de textos completos e resumos nos anais de congressos, encontros, fóruns e outros, e em periódicos considerados impróprios pelo Qualis (14,82%).

#### **4.1.1 Quantidade de trabalho sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial publicados no triênio 2004-2006**

Dos 3.280 trabalhos publicados pelos programas, 15% abordaram o tema Contabilidade de Custos e Gerencial. A Tabela 2 mostra o quantitativo de trabalhos que foram publicados no período analisado.

**Tabela 2 – Trabalhos sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial publicados no período de 2004-2006**

Programas	Total da Produção Bibliográfica 2004-2006	Divulgação		
		% Periódicos	% Anais	% Livros

USP	48	40%	54%	6%
FUCAPE	12	17%	83%	-
UNISINOS	48	25%	75%	-
FURB	86	19%	80%	1%
UniFECAP	26	12%	88%	-20%
UERJ	6	66%	17%	17%
UFRJ	40	15%	50%	35%
UFC	15	-	80%	20%
UNB	102	19%	77%	4%
USP/RP	14	14%	86%	-
PUC/SP	33	12%	82%	6%
UFSC	49	18%	82%	-
UFPR	12	-	100%	-
Total/Média	491	19%	75%	6%

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

Da Tabela 2, observa-se que os programas da UNB, FURB, UFSC, UNISINOS e USP foram os que mais publicaram sobre o tema Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Essa tabela considera o quantitativo total de publicações dentro e fora do Qualis.

As publicações sobre o tema ocorreram com maior frequência nos anais de congressos e encontros científicos. No tocante aos livros, de um total de 21, 19 foram capítulos de livros publicados por docentes e discentes; desses, 13 referem-se a autores da UFRJ, elevando assim a publicação, em livro, desse programa de mestrado, em 30% acima da média.

Do total da produção bibliográfica, objeto do estudo, 462 trabalhos foram redigidos em português; 26 em inglês e 2 em espanhol.

Considerando apenas as publicações em periódicos (Tabela 1), 11% da produção se deu na área da Contabilidade de Custos e Gerencial. A Tabela 3 mostra a produção científica dos programas de mestrado e doutorado, segundo a classificação da CAPES.

**Tabela 3 – Publicações em Contabilidade de Custos e Gerencial, apenas em Periódicos: Triênio 2004/2006**

Programas	Periódicos Internacionais			Periódicos Nacionais			Periódicos Locais			Fora Qualis	Total
	A	B	C	A	B	C	A	B	C		
USP	-	-	1	12	1	1	-	-	-	4	19
FUCAPE	-	-	-	-	1		-	-	-	1	2
UNISINOS	-	-	-	4	3	-	-	-	-	5	12
FURB	-	1	-	2	6	3	-	-	-	4	16



UniFECAP	-	-	-	-	2	-	-	-	-	1	3
UERJ	-	-	-	-	-	1	-	2	-	1	4
UFRJ	-	-	-	3	2	-	-	-	-	1	6
UFC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
UNB	-	1	-	5	3	3	-	-	-	7	19
USP/RP	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	2
PUC/SP	-	-	-	3	-	-	-	-	-	1	4
UFSC	-	-	1	-	1	1	-	1	-	5	9
UFPR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
Total	0	2	2	31	19	9	0	3	0	30	96

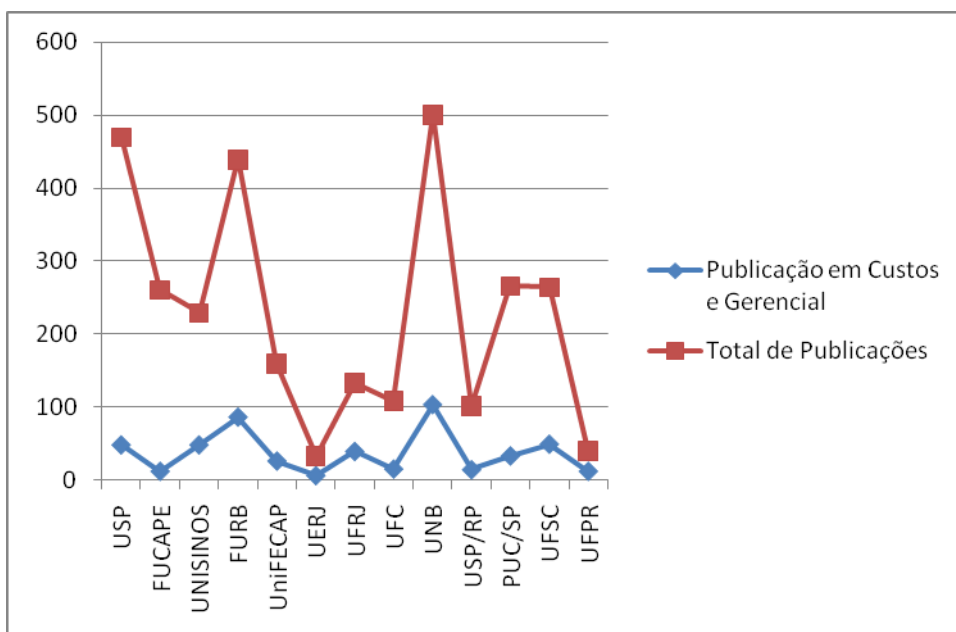
Fonte: Cadernos de Indicadores da CAPES Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

Os programas da USP, UNB e FURB são os que apresentam o maior número de publicações em periódicos relacionados no Qualis. A maior frequência ocorreu em periódicos nacionais, trinta e uma publicações se deram em periódicos de maior pontuação pela CAPES (NA). Ainda é expressiva (31%) a publicação em revistas que não possuem pontuação no Qualis da CAPES.

A publicação em periódicos internacionais ainda é muito baixa, possivelmente em decorrência das barreiras culturais, psicológicas e de mercado existentes entre os países. Zeff (1996, p.60) explica que nos Estados Unidos os professores-cientistas precisam de alta produtividade de publicações em periódicos de alto prestígio para se manterem em suas faculdades ou universidades, o que pode dificultar a inserção de pesquisas de programas brasileiros em periódicos internacionais.

Outro aspecto a ser analisado é o grau de dispersão em relação ao total da produção bibliográfica dos programas em relação à produção na temática pesquisada. Utiliza-se um diagrama para ilustrar essa relação denominado de Diagrama de Dispersão, conforme Figura 1.

Moore et al. (2006, p. 77) explica que esse diagrama mostra a relação entre duas variáveis quantitativas medidas nos mesmos indivíduos. “Os valores de uma variável são apresentados no eixo horizontal, enquanto os valores da outra variável, no eixo vertical. Cada indivíduo do conjunto aparece na forma de um ponto no gráfico, determinado pelos valores das duas variáveis”.



Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

**Figura 1 – Diagrama de Dispersão da Relação entre o Total da Produção Bibliográfica e a Produção Bibliográfica em Contabilidade de Custos e Gerencial**

A produção bibliográfica sobre o tema em periódicos e anais representa 16% do total, se dispersando na proporção de 84% em relação a outros temas da área contábil, tais como Auditoria, Contabilidade Tributária, Contabilidade Avançada, Contabilidade Internacional, dentre outros.

#### 4.1.2 Quais foram os periódicos e anais que mais publicaram trabalhos na área de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial?

Considerando a Lei de Bradford, cujo objetivo é estimar o grau de relevância dos periódicos em dada área do conhecimento, observa-se que os periódicos: Revista Contabilidade & Finanças, Contabilidade Vista & Revista e Revista Universo Contábil, respectivamente dos programas da USP, UFMG e FURB, foram os que mais publicaram o tema em questão.

A Tabela 4 mostra o ranking das revistas que mais publicaram artigos sobre Contabilidade de Custos e Gerencial, além de relacionar a pontuação das revistas na Qualis.

**Tabela 4 – Ranking de Publicações em Periódicos**

Ranking: Os 10 maiores	Quantidade	Classificação Qualis
Revista Contabilidade & Finanças	12	NA
Contabilidade Vista & Revista	7	NB
Revista Universo Contábil	7	NB
Base	5	NA
Revista de Administração e Ciências Contábeis do Ideau	4	não
RAC - Revista de Administração Contemporânea	3	NA

Revista Brasileira de Contabilidade	3	não
Revista Contemporânea de Contabilidade	3	NC
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ)	3	LB
UnB Contábil	3	NC

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

Quanto aos anais, o ranking, Tabela 5, aponta o Congresso Brasileiro de Custos e o Congresso Internacional de Custos como os principais, representando 41% nesse canal de comunicação.

**Tabela 5 - Ranking de Publicações em Anais de Congresso e Eventos Científicos**

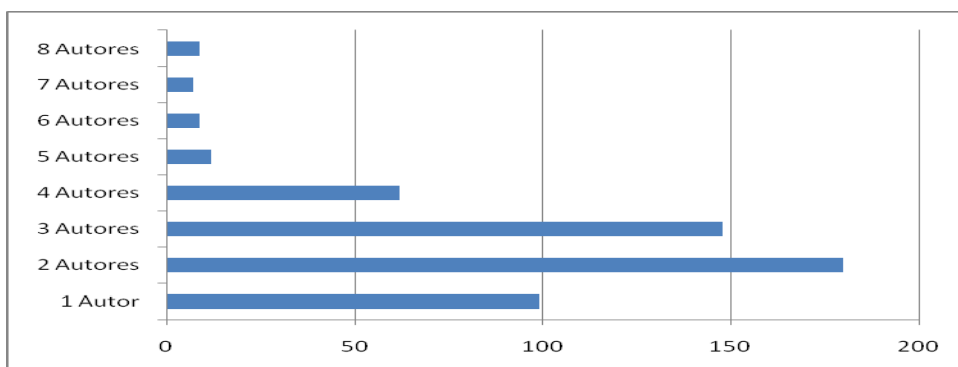
<b>Ranking: Os 10 maiores</b>	<b>Quantidade</b>
Congresso Brasileiro de Custos	98
Congresso Internacional de Custos	45
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	29
Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração	24
Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia	13
Asamblea Anual CLADEA	12
Encontro Nacional de Engenharia de Produção	10
Congresso Brasileiro de Contabilidade	9
Simpósio de Engenharia de Produção	9
Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais	9

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

#### **4.1.3 Publicações por autor**

Pela Lei de Lotka estima-se o grau de relevância de autores, em dada área do conhecimento. Na amostra analisada, 1181 autores (alunos, professores, egressos, que nesta pesquisa são os ex-alunos, e externos dos programas de mestrado e doutorado) publicaram em periódicos, anais e livros dentro e fora do Qualis.

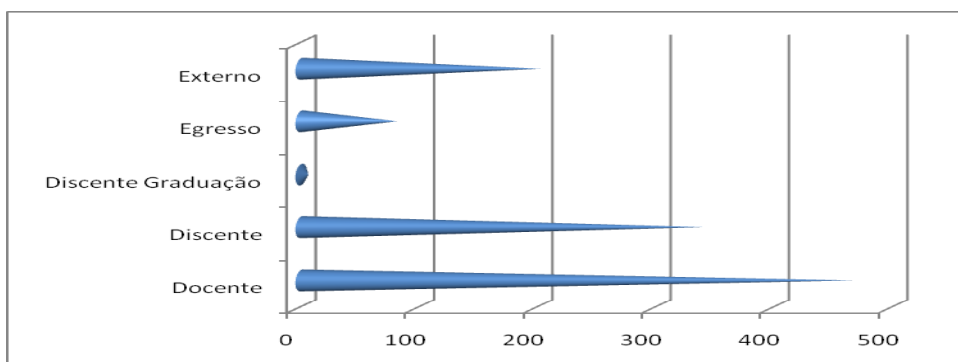
Chama-se atenção, aqui, para o fato de que os programas de mestrado e doutorado devem ser capazes de desenvolver projetos de pesquisa em que se conjugue a participação de alunos e professores, razão pela qual essas publicações possuem várias autorias. Nesse contexto, observou-se que ocorreram no mínimo uma; no máximo oito autorias por publicação, conforme Figura 2.



Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

**Figura 2 – Número de autores por publicação**

A produção bibliográfica sobre o tema cresceu 80% de 2004 para 2005 e 20% de 2005 para 2006. Por meio da Figura 2, pode-se inferir que uma das possíveis causas de aumento das publicações nos programas de mestrado e doutorado no Brasil é a questão das parcerias entre os diferentes atores que atuam e interagem com o programa, seus professores e alunos, formando, dessa forma, uma rede (*network*). A Figura 3 mostra o quantitativo de atores dessa *network*.



Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

**Figura 3 – Atores da Rede de Publicações**

Além disso, o tema custos perpassa outras áreas da ciência, universalizando conceitos entre cursos, por exemplo, Frezatti, F. (USP) publicou trabalhos com Psaltikidis, E. M. e Graziano, K. U., ambas da Faculdade de Enfermagem da USP, e Schmidt, P. (UNISINOS) trabalhou com Gomes, T. C. L., Barata, T. S. e Francisco, D. C., do programa de mestrado em agronegócios da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

A rede de publicações pode possibilitar o que Bollen, Sompel, Hagberg e Chute (2009) chamaram de rede de citações (*citation networks*). Em suma, quanto mais citado for um trabalho em outras pesquisas maior será o reconhecimento do primeiro, agregando, assim, valor à ciência. A título ilustrativo, em levantamento no Google

Acadêmico, o artigo de Frezatti, F.; Psaltikidis, E. M. e Graziano, K. U, intitulado de “Análise dos Custos do reprocessamento de pinças de uso único utilizadas em cirurgias vídeo-assistida”, publicado na Revista Latino-Americana de Enfermagem (Ribeirão Preto) já foi citado em 9 trabalhos científicos.

Em relação aos autores, a Tabela 6 relaciona os mais relevantes em número de publicações no tema estudado.

**Tabela 6 – Autores que mais publicaram sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial**

<b>Autor</b>	<b>IES</b>	<b>Quantidade</b>
BEUREN, I. N.	FURB	34
FREZATTI, F.	USP	21
GUERREIRO, R.	USP	21
COGAN, S.	UFRJ	19
BORBA, J. A. 18	UFSC	18
BORGERT, A.	UFSC	17
SOUZA, M. A.	UNISINOS	15
PEREIRA, C. A.	USP	13
GALLON, A. V.	FURB	12
PARISI, C.	UniFECAP	11
ARAÚJO, A. O.	UNB	11
MIRANDA, L. C.	UNB	11
LUNKSD, R. J.	UFSC	11

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir dos Cadernos de Indicadores da CAPES, Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica

## **5. Considerações Finais**

O objetivo da presente pesquisa foi efetuar um levantamento nos Cadernos de Indicadores da CAPES, no triênio 2004-2006, a fim de investigar a quantidade de trabalhos publicados pelos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, os seus autores e veículos de divulgação desses trabalhos.

Os programas da USP, UNB e FURB são os que apresentaram o maior número de publicações, o que pode ser explicado pelo fato de esses programas serem os que já implantaram curso de mestrado e de doutorado, envolvendo, assim, um maior número de professores, alunos e outros pesquisadores.

Pela Lei de Bradford, os periódicos mais relevantes foram a Revista Contabilidade & Finanças, Contabilidade Vista & Revista e Revista Universo Contábil. Observou-se que a publicação em periódicos internacionais ainda é baixa. Quanto aos anais, se destacam: Congresso Brasileiro de Custos e Congresso Internacional de Custos, por serem eventos científicos que discutem especificamente o tema investigado, além do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, por ser realizado pelo programa de pós-graduação em Ciências Contábeis mais antigo no Brasil, a USP.

Pela Lei de Lotka, 1181 autores publicaram sobre Contabilidade de Custos e Gerencial. Os mais representativos estão relacionados na Tabela 6, os primeiros são docentes da FURB e USP.

Dos achados da pesquisa pode-se concluir que a publicação dos programas de mestrado e doutorado sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial é representativa, 15% do total, em face das muitas ramificações da contabilidade, aliado ao fato de o Brasil estar discutindo a questão da harmonização ou convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, o que tem gerado uma variedade de trabalhos discutindo assuntos que perpassam esse contexto.

Este trabalho apresenta limitações. A primeira remete a diversidade de leis e conceitos sobre bibliometria, inclusive focando aspectos quantitativos, que não puderam ser mais explorados. Outra limitação é que apenas foi analisado um período (triênio) e dois temas (Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial). Entretanto, futuros estudos abordando a aplicabilidade de leis e conceitos bibliométricos, além de estudos contemplando mais de um período e, ainda, categorizando as diversas temáticas tratadas pelos autores dos programas de mestrado e doutorado pode contribuir com a difusão de pesquisas.

Além disso, o desenvolvimento das bibliotecas digitais (CAPES e Programas) permite acesso a periódicos, teses e dissertações, comunicação com os autores via e-mail, publicações em anais de encontros e congressos, que em períodos anteriores seria difícil de conseguir, possibilitando a mensuração do impacto das publicações em Ciências Contábeis. Assim, espera-se que este estudo, dentre outros já citados na introdução deste trabalho, possam despertar o interesse dos autores em realizar estudos bibliométricos nessa área de conhecimento.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOLLEN, Johan; SOMPEL, Herbert Van de; HAGBERG, Aric; CHUTE, Ryan. **A principal component analysis of 39 scientific impact measures**. Preprint, 2009. Disponível em: <http://math.lanl.gov/~haqberg/Publications/bollen-2009-principal.shtml>. Acesso: maio/2009.

BORBA, J.A.; COSTA, J. M.; LYRIO, M. V. L., 2005. **Controle Gerencial: Perfil Metodológico de uma amostragem de Publicações Acadêmicas nas Áreas de Administração e Contabilidade de 2000 a 2004**. VIII SemeAd – FEA/USP, meio digital.

BORBA, J.A.; MURCIA, F. D., 2006. **Oportunidades para Pesquisa e Publicação em Contabilidade: Um estudo preliminar sobre Revistas Acadêmicas de Língua Inglesa do Portal de Periódicos da CAPES**, BBR. Brazilian Business Review, v. 3, p. 88-103.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Disponível em [www.capes.gov.br](http://www.capes.gov.br). Acesso: nov./dez.2007.

GUEDES, Vânia L. S.; BORSCHIVER, Suzana. **Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica.** CIFORM, n.6, 2005.

LUCIANI, Josiane Carla Jamoski; CARDOSO, Nerian José; BEUREN, Ilse Maria. **Inserção da Controladoria em Artigos de Periódicos Nacionais classificados no Sistema Qualis da CAPES.** Contabilidade Vista & Revista, v. 8, n.1, jan./mar. 2007.

MAIA, Maria de Fátima S.; CAREGNATO, Sônia. **Estudos Bibliométricos na Comunicação Científica: Bibliotecas Digitais como Fator de Revitalização.** In XIV ENDECOM – Encontro de Informação em Ciências da Comunicação, Porto Alegre, 2004.

MARTINS, G. A.; SILVA, R. B. C., 2005. **Plataforma Teórica: Trabalhos dos 3º e 4º Congressos USP de Controladoria e Contabilidade: Um estudo bibliométrico.** V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: Anais do Evento, meio digital.

MEIS, L. et al. **Uso de indicadores exige cautela.** Folha de São Paulo, São Paulo, 12 set. 1999. Caderno Especial Ranking da Ciência, p.7.

MOORE, David S. et al. **A prática da estatística empresarial: como usar dados para tomar decisões** (Luís Antonio Fajardo, trad.). Rio de Janeiro: LTC, 2006.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade.** Revista Contabilidade \_ Finanças - USP, São Paulo, n. 29, p. 68 - 86, maio/ago. 2002.

OLIVEIRA, Robson Ramos ; CARVALHO, Vânia Silva . **A Produção Científica sobre Auditoria: um estudo bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no período de 2004 a 2006.** Pensar Contábil, v. 10, p. 12-21, 2008.

OLIVEIRA, Robson Ramos ; CARVALHO, Vânia Silva ; MORAES, Melissa Christina Corrêa ; LAURENCEL, Luis da Costa . **Conservadorismo e Suas Implicações: Um Estudo Bibliométrico realizado por meio de levantamento no Caderno de Indicadores da CAPES.** In: Simpósio de Excelência de Gestão e Tecnologia, 2008, Resende-RJ. V Simpósio de Excelência de Gestão e Tecnologia, 2008.

RUMMLER, Guido. **Modelagem de um indicador bibliométrico para análise da dispersão de conhecimentos.** Ciência da Informação, Brasília, v. 35, n. 1, p.63-71, jan./abr.2006.

VANTI, N. A. P. **Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento.** Ciência da Informação, Brasília, v. 31, n.2, p. 52-62. 2002.

ZEFF, S. A.. **A study of academic research journals in accounting.** Accounting Horizons. v.10, n.3, p.158-177, September, 1996.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TEORIA DA AGÊNCIA: UM ESTUDO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA  
BRASILEIRA NAS ÁREAS DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS  
CONTÁBEIS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Francisco Carlos Fernandes**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Ligia Maria Heinzmann**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração

**Paulo Roberto da Cunha**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TEORIA DA AGÊNCIA: UM ESTUDO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA NAS  
ÁREAS DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Para que as empresas obtenham sucesso ao longo do tempo é fundamental que haja alinhamento de interesses entre acionistas e administradores. O estudo desse alinhamento é o campo de atuação da Teoria da Agência, cujo interesse, no Brasil, é justificado pela existência de consequências severas da atual crise econômica, que revela que os riscos assumidos pelos administradores nem sempre são conhecidos pelos acionistas. Este trabalho tem por objetivo avaliar a produção científica brasileira recente sobre a Teoria da Agência, por meio um estudo bibliométrico dos artigos científicos publicados em revistas nacionais de alto impacto e em anais dos principais congressos de Administração e Contabilidade no período de 1998 a 2008. A metodologia da pesquisa enquadra-se como descritiva e documental, utilizando abordagem quantitativa. Como resultado foram coletados 43 artigos e constatou-se que as publicações em revistas representam 14% e os publicados em Anais de Eventos representam 86% desse total. O EnANPAD (62,1%) e o ano de 2005 (27,9%) concentraram a maior proporção de trabalhos publicados. Quanto à área temática, 51,1% dos artigos foram publicados em áreas com relação direta com a Contabilidade, isto é, nas áreas Contabilidade para Usuários Externos e Contabilidade Gerencial. Quanto à metodologia mencionada nos artigos verifica-se o percentual de 50,0% dos artigos nas revistas e 40,5% dos artigos nos eventos que não apresentaram a classificação quanto ao objetivo e quando apresentada essa classificação, a pesquisa exploratória foi a mais registrada. Conclui-se que os pesquisadores brasileiros têm dado razoável atenção à teoria da agência e que a predominância do uso da pesquisa exploratória deve servir de estímulo a uma revisão dos métodos utilizados.

## 1 INTRODUÇÃO

A relação entre acionistas e dirigentes tem inspirado estudos de diferentes linhas de pensamento. Um ponto importante está na separação entre o Principal (proprietário) e o Agente (administrador). A Teoria da Agência procura explicar as relações contratuais entre os membros de uma empresa, pressupondo que estes são motivados exclusivamente por seus interesses. Consiste em uma relação contratual, na qual o principal encarrega o agente de prestar algum serviço em seu benefício, delegando para isso, certa autonomia de decisão.

Nessa perspectiva, entre principal e agente tem-se uma analogia em relação à Governança Corporativa. O entendimento desta de acordo com o IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2004, p. 6) é tido como “um sistema pelo qual às sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas / cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal”. No Brasil tem-se o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, sendo que essas práticas têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso a capital e contribuir para a sua perenidade.

De acordo com Eisenhardt (1989), as idéias da teoria da agência sobre risco, incertezas sobre resultados, remuneração e incentivos a executivos e sistemas de informações são contribuições originais ao pensamento organizacional e a evidência empírica é incentivadora da teoria quando unida a perspectivas teóricas complementares. Neste ponto encontra-se um estímulo fundamental para o presente trabalho: a produção científica, que é um instrumento de primeira importância para a obtenção da evidência empírica, estará provendo as observações necessárias da realidade brasileira e, conseqüentemente contribuindo para que a relação principal-agente seja a mais adequada à realidade das empresas nacionais? Nesta perspectiva, levanta-se como questão-problema: como o assunto de teoria da agência tem sido abordado em eventos científicos e periódicos da área de ciências contábeis e administração?

Este trabalho tem por objetivo avaliar a produção científica brasileira recente sobre a Teoria da Agência, por meio um estudo bibliométrico. Para tanto serão coletados os artigos publicados nas Revistas Eletrônicas de Administração e Ciências Contábeis classificadas no portal de periódicos da CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Ensino Superior, com *Qualis* “A” e “B” Nacional e os Anais do EnANPAD, Congresso USP de Controladoria, ANPCONT, 3Es e EnADI no período de 1998 a 2008.

O trabalho justifica-se pela importância do estudo do relacionamento entre principal e agente no contexto atual da economia brasileira e mundial. A produção científica de administração e contabilidade deve favorecer avanços nas questões relacionadas a conflitos de interesse e remuneração de executivos.

Além da introdução, este artigo apresenta na segunda parte uma revisão da literatura, que procura ressaltar os principais referenciais teóricos relacionados ao tema de pesquisa. Os procedimentos metodológicos são expostos na terceira parte, na quarta parte apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa e por fim, apresentam-se as considerações finais.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Teoria da Agência (*Agency Theory*)

A teoria da agência é dirigida ao estudo da relação onde uma parte, o *principal*, delega trabalho a outra, que é o *agente*, que executa o trabalho (JENSEN e MECKLING, 1976). Nessa teoria, o agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal compromete-se a remunerar o agente; sendo o principal o avaliador da informação e o agente o tomador de decisões.

Apresenta-se no quadro a seguir uma visão geral da Teoria da Agência.

<b>Idéia Chave</b>	Os relacionamentos entre Principal e Agente devem refletir uma organização eficiente da informação, dos riscos e custos.
<b>Unidade de Análise</b>	Contrato entre o principal e o agente.
<b>Suposições Humanas</b>	Interesses pessoais. Racionalidade limitada. Aversão a risco.
<b>Suposições Organizacionais</b>	Conflito de metas entre os participantes. Eficiência como critério de efetividade. Assimetria de informação entre principal e agente.
<b>Suposição da Informação</b>	Informação como uma <i>commodity</i> (comprável).
<b>Problemas contratuais</b>	Risco moral (se refere falta de esforço por parte do agente) e seleção adversa (agente quando contratado afirma ter certas habilidades, mas o principal não consegue verificar tais habilidades no trabalho). Partilha de riscos.
<b>Problema dominante</b>	Relacionamentos em que o principal e o agente têm parcialmente diferentes metas e preferência de riscos distintos.

#### Quadro 1 - Visão geral da teoria da agência

Fonte: Adaptado de Eisenhardt (1989, p. 59)

Jensen e Meckling (1976) desenvolveram a Teoria da Agência, usando como unidade de análise os contratos, segundo os pressupostos da maximização de utilidade pelos agentes e da separação entre propriedade e controle nas corporações. Na maximização da utilidade nem sempre o agente atuará em prol dos interesses do principal (BERNARDES e BRANDÃO, 2005). Os principais sempre estarão interessados nos resultados gerados por seus agentes, e a teoria da agência oferece bases para um papel importante da contabilidade no fornecimento de informações após a ocorrência de um evento; um chamado papel pós-decisório, quando o agente informa ao principal a respeito de eventos do período passado.

Conforme Ludícibus e Lopes (2004), o trabalho de Berle e Means em 1932, lança as bases fundamentais para o entendimento do conflito de agência entre o principal (acionista) e o agente (executivo). Dentro dessa visão o acionista deve-se cercar do maior número possível de instrumentos para evitar que seja expropriado pelo administrador.

Como pode ser observado no Quadro 1, a unidade de análise da teoria da agência é sempre o contrato que governa a relação entre principal e agente. Eisenhardt (1989) afirma que o foco da teoria está em determinar o contrato mais eficiente para governar a relação entre essas partes e que este contrato pode ser orientado para o comportamento, ou orientado para o resultado.

## 2.2 Principal e Agente

Para Silva, Caldas e Davidovitsch (2008), a maneira de organizar um relacionamento de modo a induzir as partes a buscar alinhamento de interesses em prol da maximização do bem-estar de uma delas é denominada, na literatura econômica, como problema de agência.

A teoria da agência tem como sistema de referência a relação contratual estabelecida entre essas partes, que, personificando essa relação contratual, caracterizam as figuras do Principal e do Agente. Uma relação do tipo Principal-Agente presume que o agente desenvolverá atividades para o principal, em troca de uma compensação.

Na gestão corporativa, o principal é o acionista ou o proprietário dos recursos econômicos, e o agente é o gerente ou administrador, que administra o negócio no lugar dos proprietários.

Conforme Martinez (1998), a relação principal-agente não se estabelece apenas entre proprietários e gerentes. O modelo é flexível, adequando-se a diferentes relações, como no caso de clientes-gerentes; governo-gerentes; comunidade-gerentes; gerentes-gerentes; gerentes-fornecedores, e outras.

Um ponto problemático da teoria (*agency problem*) é o conflito de interesses, caracterizado pela possibilidade do agente assumir um comportamento “oportunista” em suas ações, antepondo seu próprio benefício ao benefício dos que o contrataram. Como o principal e o agente podem apresentar diferentes interesses e propensões a risco, as ações tomadas pelo agente podem em algumas situações não estar de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo principal.

Fontes Filho e Balassiano (2005) afirmam que problemas de agenciamento podem ocorrer como resultado de dois fatores: a) conflito de interesses e objetivos entre o principal e o agente; b) diferentes atitudes com relação ao risco, uma vez que o agente pode ser avesso ao risco.

Para Fama (1976) apud Camargos e Helal (2007), os acionistas, buscando assegurar que os administradores obtenham um nível de desempenho desejado, se vêem obrigados a conviver com problemas de incentivo a esses administradores. A divergência de interesses de acionistas e administradores pode afetar as decisões da empresa.

Eisenhardt (1989) analisa o problema do conflito de interesses dividindo-o em dois aspectos, ao afirmar que a teoria da agência busca solucionar dois problemas que podem acontecer em relações de agência.

O primeiro problema surge quando o desejo do principal conflita com o do agente. É difícil ou caro para o principal verificar o que o agente está fazendo de fato (o principal não pode verificar se o agente se comportou adequadamente). Neste aspecto, Donaldson e Davis (1991) afirmam que a teoria parte do pressuposto de que existe assimetria de informações, o que irá gerar conflito na relação entre principal e agente e esse conflito, por sua vez, irá gerar custos.

O segundo problema é a partilha dos riscos, que surge quando o principal e o agente têm atitudes diferentes com relação ao risco, de forma que principal e agente podem preferir ações diferentes em decorrência das suas diferentes propensões ao risco.

### **2.3 Linhas Norteadoras da Teoria da Agência: *Positivist Agency Theory* e *Principal-Agent***

De acordo com Eisenhardt (1989), a Teoria da Agência tem sua origem nos estudos desenvolvidos na área da economia da informação, e desenvolveu-se em duas linhas: a Positivista e do Principal-Agente. Essas duas linhas tem em comum o contrato entre o principal e o agente como unidade de análise. Também compartilham as suposições humanas, organizacionais e de informação. Mas diferem no rigor matemático, na variável dependente e no estilo.

A autora definiu para a Teoria Positivista duas proposições básicas:

- a) Quando o contrato entre o principal e o agente é baseado no resultado, é mais provável que o agente se comporte de acordo com os interesses do principal.
- b) Quando o principal tem a informação para verificar o comportamento do agente, é mais provável que o agente se comporte de acordo com os interesses do principal. Essa segunda proposição baseia-se na idéia de que os sistemas de informação restringem o oportunismo do agente, já que informam o principal sobre o que o agente está fazendo de fato.

Já na linha do Principal-Agente, Eisenhardt (1989) afirma que os pesquisadores se preocuparam com uma teoria geral da relação principal-agente, que pudesse ser aplicada às relações entre empregador e empregado; advogado e cliente; comprador e fornecedor, e outras relações de agência.

No tópico a seguir apresenta-se uma análise sobre a relação da Teoria da Agência com a Governança Corporativa.

## **2.4 Teoria da Agência e Governança Corporativa**

Para Donaldson e Davis (1991), um importante mecanismo estrutural para reduzir o “oportunismo” do agente é o Conselho de Administração. Este órgão provê um monitoramento das ações administrativas em nome dos acionistas e responde à necessidade de se criar mecanismos para o alinhamento de interesses entre acionistas e gestores, além de oferecer uma garantia para a manutenção ou ampliação do fluxo de investimentos, por meio de credibilidade e maior transparência que aporta ao relacionamento principal-agente.

Na literatura sobre Governança Corporativa, o pressuposto apontado é que os acionistas, por meio do conselho de administração, têm a capacidade de assegurar que os gestores dos seus recursos os maximizem. Por meio de compensações, incentivos e de determinadas sanções que inibem o comportamento discricionário dos gestores (CAMARGOS e HELAL, 2007).

Conforme Jensen e Murphy (1990) apud Camargos e Helal (2007), uma das preocupações da teoria da agência é a remuneração executiva, ao afirmar que ela deve ser elaborada para dar aos executivos incentivos para selecionar e implantar ações que culminem na maximização da riqueza dos acionistas, apesar de saber *a priori* que essa riqueza é afetada por vários outros fatores internos e externos à empresa.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM (2002), define Governança Corporativa como sendo o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia, ao proteger todas as partes envolvidas, tais como: investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

O IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2004, p. 6), define Governança Corporativa como, “sistema pelo qual às sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas / cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal”. O referido instituto editou o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, sendo que essas práticas têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso a capital e contribuir para a sua perenidade.

No referido Código são definidas as partes envolvidas em uma relação de governança corporativa sendo elas: sócios, conselho de administração e o executivo principal.

## **2.5 A Teoria da Agência como Suporte ao Estudo do Relacionamento entre a Contabilidade e a Administração**

De acordo com Nossa, Kassai e Kassai (2000), no Brasil são poucos os trabalhos sobre a teoria da agência e a contabilidade, apesar de sua importância crescente na medida em que cada vez mais se precisa conhecer a realidade das empresas, para

desenvolver sistemas de informações contábeis abrangentes e capazes de suprir as necessidades informacionais dos tomadores de decisões.

Desde a estruturação prévia dos contratos até o monitoramento posterior, surge a necessidade de informações que envolvem a empresa como um todo. É nesse ponto que a contabilidade desempenha seu papel de gerar as informações.

Conforme Sunder (1997 apud IUDÍCIBUS e LOPES 2004, p. 175), a contabilidade possui cinco funções na coordenação dos vários contratos existentes entre os agentes ligados à empresa:

- a) mensurar a contribuição de cada um dos participantes nos contratos;
- b) mensurar a fatia que cada um dos participantes tem direito do resultado da empresa;
- c) informar os participantes a respeito do grau de sucesso no cumprimento dos contratos;
- d) distribuir informação para todos os potenciais participantes em contratos com a empresa para manter a liquidez de seus fatores de produção;
- e) distribuir algumas informações como conhecimento comum para reduzir o custo da negociação dos contratos.

Um exemplo das funções da contabilidade na coordenação dos contratos está no estabelecimento da remuneração dos administradores. Para Iudícibus e Lopes (2004) uma forma para reduzir os impactos do conflito de agência tem sido apregoada a chamada remuneração variável. A idéia é que os administradores da empresa possuam parte de sua remuneração atrelada ao sucesso da empresa. Dessa forma eles se tornam um pouco “acionistas” e passam a agir como donos do negócio. O resultado de uma empresa é função de diversas variáveis, como o cenário econômico e sua posição estratégica e o lucro da empresa é influenciado por todos esses fatores e não somente pelo esforço do administrador. Na perspectiva da Teoria da Agência, os sistemas de informações contábeis são vistos como sistemas de monitoramento que produzem informações no qual o principal (proprietário) e o agente (administrador/gerente) baseiam suas relações.

A contabilidade contribui de duas maneiras como coordenadora do relacionamento de agência. Primeiro ela fornece um sistema de referência para o estabelecimento de remunerações variáveis, onde os princípios contábeis e o lucro líquido apurado nos exercícios desempenham papéis de destaque. A esta contribuição da contabilidade poder-se-ia atribuir o nome de “contribuição contextual” e aqui a Contabilidade financeira faz-se mais presente.

Além disso, a contabilidade também oferece uma contribuição como coordenadora do relacionamento de agência quando, atuando dentro da empresa, apura e fornece muitas informações que servem de suporte ao processo de tomada das decisões que, executado pelo agente, devem levá-lo a atingir o desempenho esperado pelo principal e com ele ajustado no contrato de agenciamento. A esta contribuição poder-se-ia atribuir o nome de “contribuição funcional”.

### 3 METODOLOGIA

A caracterização metodológica da presente pesquisa, usou como referência Gil (2002), e Richardson *et al* (1999). Quanto ao objetivo enquadra-se como pesquisa descritiva, porque teve como finalidade descrever a situação em que se encontra a produção científica brasileira no campo da teoria da agência.

Segundo Gil (2002, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Neste caso, o fenômeno investigado é a produção científica brasileira sobre o assunto “Teoria da Agência” no período de 1998 a 2008.

Com relação aos procedimentos, enquadra-se numa pesquisa documental. Conforme Gil (2002, p. 66), “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Quanto à abordagem da pesquisa, ela tem caráter quantitativo. Conforme Richardson *et al* (1999, p. 70), “o método quantitativo caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como as mais complexas”.

A pesquisa bibliométrica foi realizada nas bases de dados das Revistas Eletrônicas de Administração e Ciências Contábeis classificadas no portal de periódicos da CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Ensino Superior, como *Qualis* “A” e “B” Nacional. Realizou-se também pesquisa em Anais de Eventos Científicos: EnANPAD – Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no ANPCONT – Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis, 3Es - Encontro de Estudos em Estratégia e no EnADI - Encontro de Administração da Informação.

O levantamento dos dados ocorreu da seguinte forma: a) Levantamento das Revistas Eletrônicas de Administração e Ciências Contábeis classificadas no portal de periódicos da CAPES, com *Qualis* “A” e “B” Nacional, do período entre 1998 e 2008; b) Separação dos Anais dos eventos EnANPAD, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no ANPCONT, dos 3Es e EnADI, do período entre 1998 e 2008; c) como critério de seleção dos artigos foram utilizadas as expressões: “teoria da agência”, “*agency theory*”, “agência” ou “*agency*”; essas expressões foram buscadas no título, no resumo e nas palavras-chave; d) para o enquadramento por área temática, usou-se como referência o enquadramento do EnANPAD, que foi considerado como o é mais abrangente entre os periódicos e eventos pesquisados; e) leitura dos resumos e das metodologias de cada um dos artigos selecionados com o objetivo de confirmar que o trabalho era de interesse para esta pesquisa (um artigo sobre “agência de fomento”, por exemplo, deveria ser descartado nesta fase) e também com o objetivo de efetuar o



enquadramento com relação à área temática e aos procedimentos metodológicos do trabalho.

As fontes de coleta dos dados das Revistas e Eventos estão apresentadas no Quadro 2 com os respectivos períodos inicial e final. O período pesquisado foi entre 1998 e 2008, sendo que algumas revistas eletrônicas apresentam ano inicial mais recente, conforme detalhado no Quadro 2.

No caso dos Eventos, é importante notar que o da USP – Congresso de Controladoria e Contabilidade realizou sua primeira edição no ano de 2001 e o ANPCONT realizou sua primeira edição no ano de 2007, o 3Es realizou sua primeira edição no ano de 2003 e o Encontro de Administração da Informação – EnADI realizou sua primeira edição no ano de 2007.

Os dados foram tabulados e apresentados na forma de tabelas. Posteriormente foi realizada a análise descritiva dos resultados encontrados. O Quadro 2 apresenta os periódicos e eventos que compõem a base analisada neste trabalho.

REVISTAS ELETRÔNICAS	CONCEITO QUALIS	PERÍODO	
		INICIAL	FINAL
Revista Base (UNISINOS)	A	2004	2008
RAE Eletrônica (FGV-SP)	A	2002	2008
RAUSP-e Revista de Administração (FEA-USP)	A	2008	2008
REAd Revista Eletrônica de Administração (UFRGS)	A	1998	2008
RAC-e (ANPAD)	A	2007	2008
Revista Contabilidade & Finanças (USP) *	A	1998	2008
Contabilidade Vista & Revista (UFMG)	B	2006	2008
Gestão – Revista eletrônica de Gestão Organizacional (UFPE)	B	2003	2008
Revista de Negócios (FURB)	B	1998	2008
Revista Universo Contábil (FURB)	B	2005	2008
<b>EVENTOS</b>			
Congresso de Controladoria e Contabilidade – USP	A	2001	2008
Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração – ANPAD	A	1998	2008
Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT	A	2007	2008
Encontro de Estudos em Estratégia – 3Es **	A	2003	2007
Encontro de Administração da Informação – EnADI	A	2007	2007

#### **Quadro 2 – Revistas eletrônicas e eventos consultados na pesquisa**

Fonte: Dados da pesquisa.

\* No ano de 1998, 1999 e 2000 era denominado como Cadernos de Estudos da FIPECAFI.

\*\* A Análise dos Anais do 3Es iniciou-se a partir do ano de 2005.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA**

A Tabela 1 apresenta a relação das Revistas Eletrônicas consultadas e a distribuição dos artigos selecionados por ano e também apresenta os Eventos com a classificação dos artigos distribuídos anualmente. A seleção dos artigos seguiu os critérios estabelecidos na metodologia.

Das dez revistas pesquisadas, constatou-se que em quatro delas houve publicação de artigos seguindo os critérios estabelecidos para a pesquisa. Ou seja, em 40% das revistas houve no mínimo uma publicação, sendo elas: RAE – Revista Eletrônica da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, a RAC-e publicada pela ANPAD - Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, a Revista de Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo e a Revista Contabilidade Vista & Revista da Universidade Federal de Minas Gerais.

A partir da constatação de que nas outras seis revistas não houve identificação de artigo de acordo com os critérios, passa-se nesse momento a desconsiderar as mesmas para análise da pesquisa.

Os artigos publicados sobre teoria da agência em revistas eletrônicas no período pesquisado representam 14% (06 artigos) do total de artigos considerando que os publicados em Anais de Eventos representam 86% (37 artigos) do total.

Entre os eventos, observa-se que 62,1% (23 artigos) do período analisado foram publicados no EnANPAD, seguido por 21,6% (08 artigos) publicados no Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP no mesmo período.

Com relação aos eventos, considerando um comparativo entre os anos pesquisados constata-se que no ano de 2005, houve o maior número de artigos publicados, sendo 12 artigos, representando 32,4% dos artigos de eventos. Nesse mesmo ano nas revistas pesquisadas não houve nenhum artigo sobre o tema da pesquisa.

**Tabela 1 – Distribuição dos artigos por revistas eletrônicas e eventos**

REVISTAS	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
Revista Base (UNISINOS)							0	0	0	0	0	0
RAE Eletrônica (FGV-SP)					1	0	0	0	0	0	0	1
RAUSP-e Revista de Administração (FEA-USP)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REAd Revista Eletrônica de Administração (UFRGS)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RAC-e (ANPAD)										1	1	2
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	2
Contabilidade Vista & Revista (UFMG)									1	0	0	1
Gestão - Revista eletrônica de Gestão Organizacional (UFPE)						0	0	0	0	0	0	0
Revista de Negócios (FURB)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revista Universo Contábil (FURB)								0	0	0	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>6</b>

EVENTOS	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
Congresso USP				0	0	1	0	3	1	2	1	8
EnANPAD	1	0	1	0	2	2	3	8	3	2	1	23
ANPCONT										1	1	2
3Es						0	0	1	0	2	0	3
EnADI										1	0	1
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>12</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>37</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na sequência foi realizada a análise dos seis artigos publicados nas Revistas, com o intuito de esclarecer se haviam sido apresentados em algum dos Eventos Científicos incluídos no levantamento. Para tanto realizou-se uma pesquisa no Currículo Lattes pelo nome do primeiro autor, detectando-se eventual registro do artigo em trabalhos publicados em Anais, observando-se o título do artigo. Constatou-se que quatro artigos publicados em revistas haviam sido anteriormente apresentados em eventos. Infere-se, assim, que dos 37 artigos encontrados em eventos, 4 foram posteriormente publicados em revistas científicas, o que representa uma relação de 10,8%.

#### 4.1 Publicação por Área Temática

Para o enquadramento da área temática, usou-se como referência a classificação de categorias adotadas pelo EnANPAD, optando-se por essa classificação por entender que a é mais abrangente. Para o enquadramento dos artigos das revistas, efetuou-se a leitura dos resumos e enquadrou-se por proximidade do tema. Na Tabela 2 apresenta-se o enquadramento com relação ao tema.

Nos artigos publicados nas revistas, conforme a Tabela 2, constata-se que 66,6% (04 artigos) enquadram-se na área temática da Contabilidade para Usuários Externos.

Já nos eventos, verifica-se pela Tabela 3, que apenas 29,7% (11 artigos) enquadram-se na área temática da Contabilidade para Usuários Externos; 18,9% (7 artigos) enquadram-se na área de Estratégia em Organizações, seguidos por 16,2% (6 artigos) que enquadram-se na área de Contabilidade Gerencial.

**Tabela 2 – Distribuição dos artigos por área temática - Revistas**

REVISTAS	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
FIN-B - Finanças Corporativas					1							1
CON-A - Contabilidade para Usuários Externos									2	1	1	4
CON-B - Contabilidade Gerencial							1					1
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>6</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao total de artigos, têm-se que 51,1% (22 artigos), foram publicados em áreas temáticas com relação direta com a Contabilidade, ou seja, nas áreas

Contabilidade para Usuários Externos e Contabilidade Gerencial. Os demais 21 artigos estão distribuídos em oito áreas temáticas distintas.

**Tabela 3 – Distribuição dos artigos por área temática - Eventos**

EVENTOS	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
APS-A - Estado, Administração Pública e Sociedade Civil								1	1			2
APS-C - Gestão Social e Ambiental							1					1
ESO-A - Estratégia em Organizações					1			2	1	2	1	7
EOR-A - Teoria das Organizações								2				2
FIN-B - Finanças Corporativas						1		1		1		3
GCT-A - Administração de Ciência & Tecnologia					1							1
GPR-A - Gestão de Pessoas							1		1	1		3
CON-A - Contabilidade para Usuários Externos						1		4	1	3	2	11
CON-B - Contabilidade Gerencial	1		1			1	1	2				6
ADI - Administração da Informação										1		1
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>12</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>37</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.2 Publicação por Instituição nas Revistas

Quanto à classificação por Instituição, optou-se por contabilizar a produção para a Universidade à qual o primeiro autor estava vinculado na data da publicação do artigo.

Com relação aos artigos das revistas 33,3% foram publicados por primeiro autor vinculado a Universidade de São Paulo. E as demais universidades mencionadas na Tabela 3 onde o primeiro autor estava vinculado, tiveram um artigo cada.

Quanto aos artigos publicados nos eventos, 13,5% (5 artigos) foram publicados por primeiro autor vinculado a FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças. Seguido pela USP com 8,1% dos artigos e com o mesmo percentual a FGV de São Paulo. Na seqüência, seis universidades apresentam 5,4% dos artigos cada uma e as demais 12 universidades e faculdades mencionadas na Tabela 4, apresentam 2,7% dos artigos cada.

**Tabela 3 – Distribuição dos artigos nas revistas por instituição**

INSTITUIÇÃO	RAE	RAC	Contabilidade & Finanças	Vista & Revista	TOTAL	%
UNIOESTE	1				1	16,7%
UFSC			1		1	16,7%
USP		1	1		2	33,3%
UFPE				1	1	16,7%

FNH - Faculdade Novos Horizontes		1			1	16,7%
<b>TOTAL</b>	1	2	2	1	6	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando não estava mencionada no artigo a instituição, pesquisou-se no Currículo Lattes do autor o vínculo com instituição no ano da publicação. Não foi identificado o vínculo de um autor com nenhuma instituição e de outro não foi localizado o currículo.

**Tabela 4 – Distribuição dos artigos dos eventos por instituição**

INSTITUIÇÃO	USP	ANPCONT	EnANPAD	3Es	EnADI	TOTAL	%
FUCAPE	3	1	1			5	13,5%
USP			2	1		3	8,1%
FGV-SP			3			3	8,1%
UFSC	1		1			2	5,4%
Mackenzie	1		1			2	5,4%
UFMG		1	1			2	5,4%
UFPE	1		1			2	5,4%
UNB			2			2	5,4%
UNISINOS	1		1			2	5,4%
PUC-MG			1			1	2,7%
FGV-RJ			1			1	2,7%
Faculdade São Geraldo					1	1	2,7%
Fundação Visconde Cairú			1			1	2,7%
Universidade Estadual de Feira de Santana			1			1	2,7%
PUC-RJ			1			1	2,7%
<i>The University of Birmingham - BHAM</i>			1			1	2,7%
UFLA	1					1	2,7%
UFPR			1			1	2,7%
UFRGS			1			1	2,7%
UNEMAT Univers. Mato Grosso				1		1	2,7%
UNIP Universidade Paulista				1		1	2,7%
Sem localização do currículo			1			1	2,7%
Sem vínculo com instituição			1			1	2,7%
<b>TOTAL</b>	8	2	23	3	1	37	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Além da distribuição por instituição de ensino, realizou-se o enquadramento quanto ao vínculo com essas instituições. Considerando o primeiro autor, tem-se que no período da publicação, 11 artigos foram publicados por alunos participantes de Programas de Mestrado; 10 artigos publicados por alunos participantes de Programas de

Doutorado e 19 artigos publicados por docentes de dezessete instituições de ensino superior, sendo uma delas situada na Inglaterra. Nesse enquadramento não se incluiu: a) o artigo cuja localização do currículo não foi possível; b) o artigo no qual o primeiro autor não tem vínculo com instituição de ensino; e c) o artigo que foi publicado em uma revista e anteriormente havia sido publicado em um dos eventos do escopo da pesquisa, esse artigo foi computado apenas uma vez para o programa. A seguir apresenta-se o detalhamento nas Tabelas 5 e 6.

**Tabela 5 - Enquadramento quanto a participação em Programa *Stricto Sensu***

<b>Programas <i>Stricto Sensu</i></b>	<b>Artigos mestrandos</b>	<b>de</b>	<b>Artigos doutorandos</b>	<b>de</b>
Mestrado em Ciências Contábeis FUCAPE	5			
Mestrado em Administração - UFMG	1			
Mestrado em Administração - UFLA	1			
Mestrado em Administração - UNB	1			
Mestrado em Administração - UFRGS	1			
Mestrado em Administração - UFPE	1			
Mestrado em Economia – UFSC	1			
Doutorado em Administração FEA-USP			2	
Doutorado em Administração FGV-SP			2	
Doutorado em Administração - UFMG			1	
Doutorado em Administração FGV-RJ			1	
Doutorado em Controladoria e Contabilidade FEA/USP			1	
Doutorado em Engenharia Elétrica - USP			1	
Doutorado em Administração Mackenzie			1	
Doutorado em Engenharia de Produção - UFSC			1	
<b>Total</b>	<b>11</b>		<b>10</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

O Programa do Mestrado da FUCAPE é o que tem maior produção de alunos, com 5 artigos de mestrandos, seguido pelos Programas de Doutorado em Administração FEA-USP e de Doutorado em Administração da FGV-SP, com 2 artigos de doutorandos cada.

**Tabela 6 – Vínculo dos docentes**

<b>Instituições</b>	<b>Artigos de Docentes</b>
UNISINOS	2
UFPE	2
PUC – RJ	1
PUC – MG	1
Mackenzie	1
FGV – SP	1
FEA – USP	1
Universidade Estadual de Feira de Santana	1
FNH - Faculdade Novos Horizontes	1
UNB	1
UFPR	1
UNIOESTE	1
<i>The University of Birmingham – BHAM / Inglaterra</i>	1
Fundação Visconde de Cairú	1

Faculdade São Geraldo	1
UNIP Universidade de São Paulo	1
UNEMAT Universidade do Estado do Mato Grosso	1
<b>Total</b>	<b>19</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Doze autores estavam vinculados a Programas *Stricto Sensu* de Administração, seis autores vinculados a Programas *Stricto Sensu* de Ciências Contábeis, um autor vinculado aos Programas *Stricto Sensu* de Economia, Engenharia Elétrica e Engenharia de Produção. Comparando-se esses dados por Programa de Mestrado e Doutorado, tem-se que 52% são artigos de mestrandos e 48% são artigos de doutorandos. Há portanto, uma predominância dos Programas de Administração na produção analisada, o que é consistente com a quantidade de cursos existentes.

Os docentes (Tabela 6) estão distribuídos por dezessete instituições de ensino superior, sendo que dois na época da publicação do artigo estavam vinculados a UNISINOS, dois vinculados a UFPE, e as demais Universidades e Faculdades mencionadas na Tabela 6 tiveram um docente vinculado a cada uma.

#### 4.3 Publicação por Distribuição Geográfica

Com relação à distribuição geográfica dos artigos publicados nas revistas, os resultados apresentam o percentual de 33,3% para o Estado de São Paulo. Na seqüência estão os Estados de Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e Pernambuco com 16,7% cada um, ou seja, um artigo de autor proveniente desses Estados.

No que se refere aos artigos publicados em Anais, o Estado de São Paulo apresenta 24,3% dos artigos; Espírito Santo apresenta 16,2%; Minas Gerais apresenta 10,8% e Rio Grande do Sul 8,1% dos trabalhos, seguido pelos Estados do Rio de Janeiro, Pernambuco, Distrito Federal, Bahia e Santa Catarina, todos com 5,4% e, finalmente, Mato Grosso, Paraná e um artigo de autor da Inglaterra, representando cada um 2,7% do total. Um autor sem vínculo e outro sem localização do currículo, não sendo possível identificar o Estado. Os quatro primeiros Estados concentram 59,4% dos artigos publicados nos eventos pesquisados.

#### 4.4 Número de Autores

Pode-se constatar na Tabela 7 que com relação ao número de autores, o percentual de 33,3% é igual para artigos publicados com um autor, dois autores e três autores. E não foi identificado nenhum artigo com quatro autores.

**Tabela 7 – Número de autores dos artigos das revistas**

NÚMERO DE AUTORES	ERA	RAC	Contabilidade & Finanças	Vista & Revista	TOTAL	%
1	1		1		2	33,3%
2		1		1	2	33,3%

3		1	1		2	33,3%
4					0	0,0%
TOTAL	1	2	2	1	6	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da quantidade de autores é encontrada na Tabela 8, logo abaixo.

**Tabela 8 – Número de autores dos artigos dos eventos**

NÚMERO DE AUTORES	USP	ANPCONT	EnANPAD	3Es	EnADI	TOTAL	%
1			6	1		7	18,9%
2	1	1	11	1		14	37,8%
3	2	1	6			9	24,3%
4	5			1		6	16,2%
5					1	1	2,7%
TOTAL	8	2	23	3	1	37	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos artigos publicados nos Anais dos eventos, constata-se na Tabela 8 que o percentual 37,8% que representa os artigos com dois autores é o mais elevado, 24,3% que representa os artigos com três autores, e o percentual de 18,9% que corresponde aos artigos com um autor, com quatro autores tem se o percentual de 16,2%, e com 2,7% que representa um artigo com cinco autores.

Considerando-se conjuntamente o número de autores por artigos das revistas e eventos, continua a se ter o predomínio de artigos com dois e três autores.

#### 4.5 Metodologia Mencionada nos Artigos

Na Tabela 9 apresentam-se as classificações quanto à metodologia mencionada nos artigos das revistas, dividida quanto aos objetivos, aos procedimentos, a abordagem e as técnicas de coleta de dados.

**Tabela 9 – Metodologia mencionada nos artigos da revistas**

TIPOS	RAE	RAC	Contabilidade & Finanças	Vista & Revista	TOTAL	%
<b>QUANTO AOS OBJETIVOS</b>						
Exploratória		1		1	2	33,3%
Explicativa			1		1	16,7%
Não informada	1	1	1		3	50,0%
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>100,0%</b>
<b>QUANTO AOS PROCEDIMENTOS</b>						
Estudo de caso			1		1	16,7%
Levantamento				1	1	16,7%
Bibliográfica	1	1	1		3	50,0%
Documental		1			1	16,7%
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>100,0%</b>



**QUANTO A ABORDAGEM**

Qualitativa	1	1	2		4	66,7%
Quantitativa		1		1	2	33,3%
Quali-Quantitativa					0	0,0%
Não informada					0	0,0%
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>100,0%</b>

**QUANTO AS TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS**

Análise documental		1	1	1	3	50,0%
Não informada	1	1	1		3	50,0%
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se verificar que em 50% dos artigos pesquisados, não houve uma classificação quanto aos objetivos. Observa-se também que 33,3% dos artigos apresentaram enquadramento como pesquisa exploratória, seguido por 16,7% como pesquisa explicativa. Quanto aos procedimentos, 50% dos artigos enquadram-se como bibliográficos, seguido pelo percentual de 16,7% tanto para estudo de caso, levantamento e documental. Com relação à abordagem, 66,7% classificam-se como qualitativa e 33,3% como quantitativa. Quanto às técnicas de coleta de dados, 50% utilizaram análise documental e 50% não informaram a técnica de coleta de dados.

Na Tabela 10 apresentam-se as classificações quanto à metodologia mencionada nos artigos dos Anais dos eventos, dividida quanto aos objetivos, aos procedimentos, a abordagem e as técnicas de coleta de dados.

**Tabela 10 – Metodologia mencionada nos artigos dos eventos**

TIPOS	USP	ANPCONT	EnANPAD	3Es	EnADI	TOTAL	%
<b>QUANTO AOS OBJETIVOS</b>							
Não informada	1	1	10	3		15	40,5%
Exploratória	4		7			11	29,7%
Descritiva	3	1	4		1	9	24,3%
Explicativa			2			2	5,4%
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>23</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>37</b>	<b>100,0%</b>
<b>QUANTO AOS PROCEDIMENTOS</b>							
TIPOS	USP	ANPCONT	EnANPAD	3Es	EnADI	TOTAL	%
Bibliográfica	3		9	3		15	40,5%
Não informada	1	1	4			6	16,2%
Levantamento	3		1		1	5	13,5%
Documental			4			4	10,8%
Empírica		1	3			4	10,8%
Estudo de caso	1		1			2	5,4%
Campo			1			1	2,7%
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>23</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>37</b>	<b>100,0%</b>
<b>QUANTO A ABORDAGEM</b>							
TIPOS	USP	ANPCONT	EnANPAD	3Es	EnADI	TOTAL	%
Quantitativa	3	2	11		1	17	45,9%
Qualitativa	3		9	3		15	40,5%
Não informada	1		3			4	10,8%
Quali-Quantitativa	1					1	2,7%
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>23</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>37</b>	<b>100,0%</b>

#### QUANTO AS TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

TIPOS	USP	ANPCONT	EnANPAD	3Es	EnADI	TOTAL	%
Análise documental	4	2	7			13	35,1%
Não informada	1		10	3		14	37,8%
Questionário	2		3		1	6	16,2%
Entrevista	1		2			3	8,1%
Análise de conteúdo			1			1	2,7%
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>23</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>37</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos objetivos, em 40,5% dos artigos não foi apresentada uma classificação, em 29,7% dos artigos a pesquisa foi classificada como exploratória, seguida por 24,3% dos artigos classificados como pesquisa descritiva. Com relação aos procedimentos, 40,5% dos artigos enquadram-se como bibliográficos, seguidos pelo procedimento do levantamento ou *survey*, que apresentou 13,5%, e pelos tipos documental e empírico apresentaram o mesmo percentual, 10,8%. Na seqüência encontra-se o estudo de caso com 5,4% e pesquisa de campo com 2,7%. Uma parcela de 16,2% dos artigos que não apresentou seus procedimentos. No que se refere à abordagem, 45,9% dos artigos se enquadram como quantitativa, 40,5% dos artigos como qualitativa e 10,8% não informaram. Quanto às técnicas de coleta de dados, 37,8% não informaram a técnica, 35,1% utilizaram a análise documental, 16,2% utilizaram questionário, 8,1% utilizaram entrevista e 2,1% utilizaram a técnica da análise do conteúdo.

Considerando-se de forma agrupada a metodologia mencionada nos artigos das revistas e dos eventos, verifica-se um percentual significativo de artigos que não apresentaram a classificação quanto aos objetivos (nas revistas 50,0% e nos eventos 40,5%). Mas, quando apresentada essa classificação, a pesquisa exploratória foi a mais utilizada. Quanto aos procedimentos, nas revistas 50% dos artigos enquadram-se como bibliográficos e nos eventos 40,5% enquadram-se da mesma forma. Com relação à abordagem 66,7% classifica-se como qualitativa nas revistas e nos eventos 45,9% dos artigos se enquadram como quantitativa. A técnica de coleta de dados não foi informada por 50% dos artigos nas revistas e 37,8% dos artigos nos eventos. Porém, quando mencionada a mais utilizada é a análise documental.

#### 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo realizar uma análise da produção científica brasileira sobre a teoria da agência, por meio de um estudo bibliométrico. Como forma de garantir que a análise considerasse os trabalhos de maior impacto científico, foram levantados os artigos publicados nas Revistas Eletrônicas de Administração e Ciências Contábeis classificadas no portal de periódicos da CAPES como *Qualis* "A" e "B" Nacional e os Anais do EnANPAD, Congresso USP de Controladoria, ANPCONT, 3Es e EnADI no período de 1998 a 2008, todos classificados como eventos Nacionais "A".

Foram encontrados 43 artigos no período analisado, sendo que os publicados representam 14% e os publicados em Anais de Eventos representam 86% desse total. Apenas 4 artigos (10,8% dos artigos encontrados em eventos) foram posteriormente

publicados em periódicos científicos. Com relação aos eventos, o EnANPAD apresenta o maior número de artigos publicados. Ainda com relação aos eventos, no ano de 2005 houve a maior concentração de artigos publicados sobre o tema. Quanto à área temática, 51,1% dos artigos foram publicados em áreas com relação direta com a Contabilidade, ou seja, nas áreas Contabilidade para Usuários Externos e Contabilidade Gerencial.

Em relação aos autores dos artigos publicados terem vínculo com Programa *Stricto Sensu*, tem-se que cinco autores estavam vinculados ao Mestrado em Ciências Contábeis da FUCAPE, seguido pelo Programa de Doutorado em Administração FEA-USP e pelo Programa de Doutorado em Administração da FGV-SP com dois autores em cada Programa. Dos autores de artigos tem-se que 12 autores estavam vinculados a Programas *Stricto Sensu* de Administração, 06 autores vinculados a Programas *Stricto Sensu* de Ciências Contábeis, 01 autor vinculado aos Programas *Stricto Sensu* de Economia, Engenharia Elétrica e Engenharia de Produção. Comparando esses dados por Programa de Mestrado e Doutorado, tem-se que 52% são artigos de mestrandos e 48% são artigos de doutorandos.

No que se refere à metodologia mencionada nos artigos das revistas e eventos, verifica-se um percentual significativo de artigos que não apresentaram a classificação quanto aos objetivos (nas revistas 50,0% e nos eventos 40,5%). Quando apresentada essa classificação, a pesquisa exploratória foi a mais utilizada. O procedimento mais recorrente foi o bibliográfico e relacionado à abordagem nas revistas predomina a qualitativa e nos eventos predomina a quantitativa. Por fim, quando mencionada a técnica de coleta de dados, a mais utilizada é a análise documental.

Assim, verificou-se por meio do estudo bibliométrico, que o assunto de Teoria da Agência tem sido contemplado por acadêmicos e docentes ligados a Programas *Stricto Sensu* de Ciências Contábeis e Administração e que tais estudos tem como forma de divulgação predominante os Eventos Científicos classificados na CAPES como Nacional "A".

Uma reflexão final deve ser feita em relação aos métodos de pesquisa utilizados no período analisado. Como sustentado na Fundamentação Teórica (vide, p. ex., na seção 2.3, as observações sobre a abordagem positivista), as propostas da teoria da agência, sobretudo no campo positivista, dependem bastante de pesquisa empírica que permita analisar os resultados da empresa e o comportamento do agente frente a uma característica do contrato de agenciamento. Conclui-se, então, que a predominância do uso da pesquisa exploratória deve servir de estímulo a uma revisão dos métodos utilizados pelos pesquisadores brasileiros, uma vez que a contribuição empírica da teoria da agência dependerá de métodos mais consistentes em termos de testes de hipóteses que possam esclarecer melhor a relação entre principal e agente, tendo como principal fenômeno observado os resultados apresentados pelas empresas. É necessário mover-se em direção à pesquisa de objetivos de natureza explicativa, aumentando sua proporção no total de artigos científicos produzidos no país.

## REFERÊNCIAS

BERNARDES, P.; BRANDÃO, M. M. Governança Corporativa: algumas reflexões teóricas sob a perspectiva da economia. XXIX - Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração. **Anais...** Brasília-DF, 2005. CD-ROM.

CAMARGOS, M. A.; HELAL, D. H. Remuneração executiva, desempenho econômico-financeiro e a estrutura de Governança Corporativa de empresas brasileiras. XXXI - EnANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro - RJ, 2007. CD-ROM.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa**. 2002. Disponível em: [www.cvm.org.br](http://www.cvm.org.br), Acesso em 13/10/08.

DONALDSON, L.; DAVIS, J. H. *Stewardship theory or agency theory: CEO Governance and Shareholder Returns*. **Australian Journal of Management**, June 1991, The University of New South Wales.

EISENHARDT, K. *Agency theory: an assessment and review*. **The Academy of Management Review**. v. 14, n. 1, 1989.

FONTES FILHO, J. R.; BALASSIANO, M. Teoria da agência versus poder discricionário do gestor: há solução para o enigma? XXIX EnANPAD. **Anais...** Brasília-DF, 2005. CD-ROM.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de Governança Corporativa**. 3 ed. São Paulo, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

JENSEN, M.; MECKLING, W. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, October 1976.

MARTINEZ, A. L. *Agency theory na pesquisa contábil*. XXII EnANPAD. **Anais...** Foz do Iguaçu - PR, 1998. CD-ROM.

NOSSA, V.; KASSAI, J. R.; KASSAI, S. A teoria do agenciamento e a contabilidade. XXIV EnANPAD. **Anais...** Florianópolis - SC, 2000. CD-ROM.

RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, J. F.; CALDAS, L. F.; DAVIDOVITSCH, L. Estruturação das redes de *fast food*: um estudo empírico sobre os antecedentes do *franchising* e suas implicações sobre o desempenho das firmas. XXXII EnANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro - RJ, 2008. CD-ROM.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL: UMA ANÁLISE  
METODOLÓGICA E TÉCNICA DAS PESQUISAS PUBLICADAS NO  
CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE USP E  
NA REVISTA DE CONTABILIDADE & FINANÇAS DA USP**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Paulo Roberto da Cunha**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração

**Rita Buzzi Rausch**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutora em Educação pela UNICAMP

**Jacqueline Veneroso Alves da Cunha**

Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG  
Professora da Faculdade de Ciências Econômica, Departamento de  
Ciências Contábeis  
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL: UMA ANÁLISE METODOLÓGICA E TÉCNICA  
DAS PESQUISAS PUBLICADAS NO CONGRESSO DE CONTROLADORIA E  
CONTABILIDADE USP E NA REVISTA DE CONTABILIDADE & FINANÇAS DA USP**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

As pesquisas científicas fazem parte do cotidiano do corpo docente e discente dos programas de pós-graduação *stricto sensu* no Brasil. Uma forma de se verificar as produções desses programas é por meio de artigos científicos aprovados em eventos científicos e em periódicos. De forma específica, a ciência contábil no Brasil tem sofrido um crescente aumento no número de cursos de pós-graduação *stricto sensu* o que gera maior produção científica, necessitando de atenção permanente e acompanhamento à qualidade dos artigos publicados. Nesse sentido, o objetivo deste artigo é identificar as abordagens metodológicas e técnicas de pesquisa utilizadas nos artigos científicos sobre contabilidade internacional publicados nos Congressos de Controladoria e Contabilidade USP e Revista de Contabilidade & Finanças USP. Buscou-se analisar os artigos apresentados nos eventos e nas revistas citadas, pela qualidade e abrangência que os mesmos possuem no Brasil na área de contabilidade. A metodologia utilizada caracteriza-se como descritiva, documental e de natureza quantitativa. A amostra consubstancia-se em 35 artigos do Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP e 10 artigos da Revista de Contabilidade & Finanças. Conclui-se que a abordagem metodológica mais utilizada pelos pesquisadores da área foi a sistêmica/estruturalista, predominando em 65,7% dos artigos analisados dos congressos e 80,0% dos artigos da revista. A técnica de pesquisa mais utilizada foi a análise bibliográfica, com 45,7% nos artigos de congressos e 80,0% nos artigos da revista. Conclui-se, portanto, que dos 45 artigos analisados nos dois veículos de publicação prevaleceu à metodologia sistêmica/estruturalista com 68,9%, seguida da metodologia positivista com 24,4%. As técnicas mais utilizadas foram o levantamento bibliográfico com 53,3% e a documental com 20,0%.

## 1 INTRODUÇÃO

Observa-se recentemente no Brasil um crescente aumento dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis recomendados pela Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior (CAPES). Em consulta ao sítio da CAPES, em janeiro de 2009, constatou-se que atualmente são oferecidos 4 programas de mestrado profissional, 15 programas de mestrado acadêmico e 3 programas de doutorado, distribuídos em diversas regiões brasileiras, conforme demonstrado no Quadro 1:

	PROGRAMA	IES	UF	CONCEITO		
				Mestrado Acadêmico	Doutorado	Mestrado Profissional
1	Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	-	-	4
2	Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	3	-	-
3	Ciências Contábeis	UFMG	MG	3	-	-
4	Ciências Contábeis	UFPE	PE	3	-	-
5	Ciências Contábeis	UFRJ	RJ	4	-	-
6	Ciências Contábeis	UERJ	RJ	3	-	-
7	Ciências Contábeis	UNISINOS	RS	4	-	-
8	Ciências Contábeis	FURB	SC	3	4	-
9	Ciências Contábeis	UPM	SP	-	-	4
10	Ciências Contábeis	UNIFECAP	SP	3	-	-
11	Ciências Contábeis e Atuariais	PUC/SP	SP	3	-	-
12	Contabilidade	UFBA	BA	3	-	-
13	Contabilidade	UFPR	PR	3	-	-
14	Contabilidade	UFSC	SC	3	-	-
15	Contabilidade	UNB	DF	4	4	-
16	Contabilidade e Controladoria	UFAM	AM	-	-	3
17	Controladoria	UFC	CE	-	-	3
18	Controladoria e Contabilidade	USP	SP	5	5	-
19	Controladoria e Contabilidade	USP/RP	SP	3	-	-

**Quadro 1 – Cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis no Brasil recomendados pela CAPES**

Fonte: CAPES (2008).

Areladas a esses programas de pós-graduação encontram-se as publicações de artigos científicos gerados mediante resultado das pesquisas realizadas pela comunidade acadêmica pertencente a tais programas. Essas produções científicas, num primeiro estágio, são encaminhadas a eventos científicos (seminários e congressos). Se aprovadas, são apresentadas no evento, e chamadas de produções temporárias. Numa etapa posterior podem ser realizadas melhorias, quando sugeridas, e encaminhadas a um periódico de cunho também científico. Há trabalhos científicos que são encaminhados diretamente a estes periódicos. Quando uma pesquisa é publicada em um periódico é qualificada como produção científica permanente.

Nesse contexto, cabe aos pesquisadores constante atenção e acompanhamento à qualidade dos artigos publicados, fato este que se ratifica mediante aumento do número de novos cursos em Ciências Contábeis. Nossa, Fióri e Sgarbi (2006) destacam

que pesquisadores como: Gamboa (1987), Martins (1994), Theóphilo (2000), Oliveira (2001) e Souza (2005), preocuparam-se com tal questão anteriormente. Esses autores retratam a preocupação epistemológica, metodológica e técnica das publicações.

Um tema em destaque no Brasil envolve a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais definidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB). Na Europa, os países integrantes na União Européia, desde 2005 apresentam as demonstrações financeiras consolidadas de acordo com os *International Financial Reporting Standard (IFRS)*. No Brasil, a partir de 2010, as companhias abertas deverão adotar as normas internacionais definidas pelo IASB em suas demonstrações contábeis financeiras, devendo estar de acordo com os IFRS. Nesse contexto, entende-se que a convergência das normas brasileiras às normas internacionais são abordagens estudadas em pesquisas na área contábil.

Ao considerar o número de novos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, a necessidade de publicações de artigos científicos advindas desses cursos, a necessidade de manter e melhorar a qualidade desses artigos e a visibilidade dada às convergências das normas contábeis brasileiras às normas internacionais definiu-se a seguinte questão problema: quais as abordagens metodológicas e técnicas dos artigos científicos publicados nos Congressos de Controladoria e Contabilidade USP e Revista de Contabilidade & Finanças USP – Brasil, que investigaram a temática Contabilidade Internacional?

O objetivo do artigo é identificar as abordagens metodológicas e técnicas de pesquisa utilizadas nos artigos científicos sobre contabilidade internacional publicados nos Congressos de Controladoria e Contabilidade USP e Revista de Contabilidade & Finanças USP.

O presente estudo justifica-se pelo crescente número de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis reconhecidos pela CAPES nos últimos anos e consequente aumento de pesquisas científicas que surgiram e surgirão desses cursos, bem como pelo processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais.

Neste sentido, tem-se como fonte de dados para o presente estudo os artigos dos Congressos de Controladoria e Contabilidade USP, como forma de produção temporária, e os artigos da Revista de Contabilidade & Finanças da USP, como produção permanente, ambas com conceito “Nacional A” junto ao Qualis da CAPES.

O artigo está estruturado em quatro seções, iniciando com essa introdução. Na sequência faz-se uma incursão teórica que aborda a epistemologia, o modelo paradigmático e os pólos metodológico e técnico. Em seguida descreve-se o método e procedimento da pesquisa e a descrição e análise dos dados. Por fim apresentam-se as conclusões da pesquisa realizada.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção discorre-se inicialmente sobre a epistemologia e expõem-se os quatro pólos que envolvem uma pesquisa científica: o epistemológico, o teórico, o metodológico e o técnico. Na sequência, faz-se uma incursão focada aos pólos metodológicos e técnicos, em convergência aos objetivos do presente artigo.

### 2.1 EPISTEMOLOGIA

Bunge (1980, p. 5) descreve que “a epistemologia, ou filosofia da ciência, é o ramo da filosofia que estuda a investigação científica e seu produto, o conhecimento científico”. Japiassu (1992, p. 16) define a epistemologia no sentido amplo do termo como, o “estudo metódico e reflexivo do saber, de sua organização, de sua formação, de seu desenvolvimento, de seu funcionamento e seus produtos intelectuais”.

Para Martins (1994, p. 13) a epistemologia “trata-se de uma disciplina cuja função essencial consiste em submeter a prática dos cientistas à uma reflexão, tendo como objetivo a investigação científica, em seu processo de gênese, de formação e de progressiva estruturação”. Martins e Theóphilo (2007, p. 3) descrevem que “epistemologicamente, epistemologia, significa discurso (*logos*) sobre a ciência (*episteme*)”. Para Souza (2005, p. 30) “epistemologia é um ramo da filosofia que estuda a origem, a estrutura, os métodos e a validade do conhecimento produzido pelo homem; ou ainda, o estudo crítico dos princípios, hipóteses e resultados originados por diversas ciências”. Martins e Theóphilo (2007, p. 3) relatam que:

em sua concepção clássica, as pesquisas epistemológicas eram desenvolvidas pelos filósofos. Contemporaneamente, tem-se considerado que a preocupação epistemológica deve se aproximar, tanto quanto possível, dos pesquisadores das próprias disciplinas, devido ao conhecimento privilegiado que eles possuem do seu objeto de estudo e das problemáticas relacionadas.

Souza (2005, p. 32) destaca que:

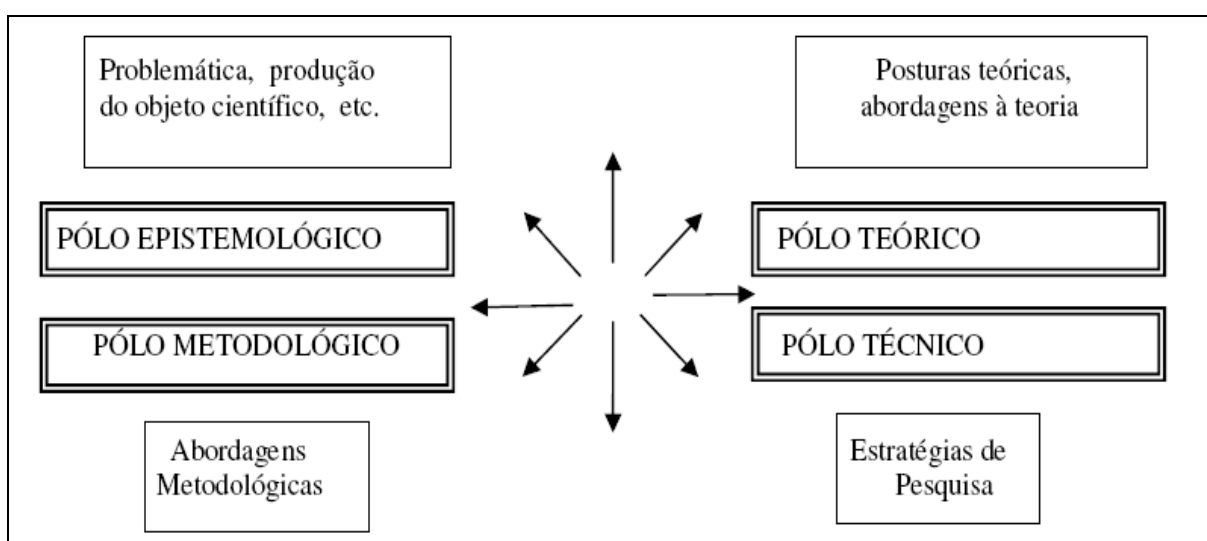
a produção científica está intimamente relacionada com os procedimentos que envolvem e respaldam o processo investigativo, quando demonstra preocupação com as principais abordagens metodológicas, opções paradigmáticas ou outras maneiras de interpretar a realidade; como também denota preocupação com as diferentes formas de construção do objeto científico, do relacionamento entre sujeito e objeto e nos critérios que fundamentam o teor científico das pesquisas.

Verifica-se pelo exposto, que a epistemologia é o estudo da ciência de maneira estruturada e reflexiva. Esta estruturação dá-se quanto à organização, forma, desenvolvimento e funcionamento da mesma, contemplando-se na geração do

conhecimento. A geração do conhecimento é tratada na literatura mediante o processo interligado de quatro níveis ou pólos: o epistemológico, o teórico, o metodológico e o técnico. Estes pólos são abordados na concepção de Gamboa (1987, p. 61) como esquema paradigmático utilizado para a construção de um trabalho científico, tratados na sequência de forma individualizada.

## 2.2 Modelo Paradigmático

Neste tópico, aborda-se o esquema paradigmático na abordagem do modelo quadripolar. Este modelo aborda os pólos epistemológico, o teórico, o metodológico e o técnico, adaptados de Bruyne *et al.* (1991), Gamboa (1987) e Martins (1994), realizados por Martins e Theóphilo (2007, p. 4) e expostos na Figura 1.



**Figura 1: Esquema paradigmático quadripolar dinâmico não-cronológico**

Fonte: Martins e Theóphilo (2007).

Na Figura 1 expõem-se os quatro pólos contemplados no modelo quadripolar acrescidos dos pólos de avaliação e de formatação e edição. O pólo epistemológico conforme Theóphilo e Ludícibus (2005), “exerce uma função de vigilância crítica da pesquisa. Nele são consideradas dimensões como a explicitação das problemáticas de pesquisa e a produção do objeto científico; e consideradas concepções como as de causalidade, validação e cientificidade”.

Theóphilo (2000, p. 39) destaca que a epistemologia representa um pólo “do processo de pesquisa, de significativa importância na busca de um maior conhecimento sobre os objetos investigados e organiza os elementos do processo de construção do objeto científico em 4 pólos: o pólo epistemológico, o teórico, o técnico e o metodológico”.

Souza (2005, p. 36) descreve que no pólo epistemológico “opera-se a permanente construção do objeto científico e a definição dos limites da problemática de investigação, ocorrendo uma constante reformulação dos parâmetros discursivos, dos paradigmas e dos critérios de cientificidade que orientam todo o processo de investigação”. A autora complementa que “no pólo epistemológico, o pesquisador assegura a construção do seu

objeto de conhecimento ou problemática de investigação, inserido numa linguagem e paradigma científico”.

Quanto ao pólo teórico, Martins e Theóphilo (2007, p. 4) descrevem que ele “orienta a definição das hipóteses e construção dos conceitos. É o lugar da elaboração das linguagens científicas, determina o movimento de conceituação. Compreende aspectos como teorias, modelos, constructos e hipóteses”. Theóphilo e Ludícibus (2005) complementam que no pólo teórico “são discutidas questões como a explicitação das problemáticas de pesquisa e a produção do objeto científico; e considerados aspectos como as concepções de causalidade, validação etc” .

Theóphilo (2000, p. 45) destaca ainda que há “entre os epistemólogos uma tendência pela defesa do caráter de precedência da teoria sobre o fato, destacando que o processo científico não se origina dos dados para a teoria; ao contrário, uma experimentação ou uma observação tem sempre uma estrutura teórica na qual se baseiam.”

O pólo metodológico, para Martins e Theóphilo (2007, p. 4) “contempla dimensões relacionadas com os diversos modos de tratar a realidade. Inclui dimensões amplas como as abordagens metodológicas (positivismo, dialética, fenomenologia etc.), e outras mais específicas, como os métodos (indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo etc.)”. Theóphilo (2007) complementa que ‘o pólo metodológico é a instância que inclui as maneiras por meio das quais se busca a explicação para os fenômenos estudados.

Quanto ao pólo técnico, Martins e Theóphilo (2007, p. 4) expõem que ele “guia os procedimentos de coleta de dados e sua transformação em informações pertinentes à problemática de pesquisa.” Complementam que “a esse pólo estão diretamente ligadas às estratégias ou delineamentos de pesquisa e as técnicas para coleta de informações, dados e evidências – escolhas práticas feitas pelos pesquisadores para permitir o encontro com os fatos empíricos”.

Expostos os quatro pólos contemplados na literatura acerca da epistemologia, parte-se para uma abordagem teórica direcionada ao pólo metodológico e técnico, focos do presente estudo.

### 2.3 Pólo Metodológico

A abordagem metodológica utilizada na exposição do pólo metodológico consta da obra de Martins e Theóphilo (2007) demonstrada no Quadro 1:

<b>PÓLO METODOLÓGICO</b>	
<b>ABORDAGENS METODOLÓGICAS</b>	
a) Empirismo b) Positivismo c) Abordagem sistêmica	d) Estruturalismo e) Abordagens não convencionais: - Fenomenologia - Crítico-dialética

**Quadro 1 – Abordagens metodológicas contempladas no pólo metodológico**

Fonte: Adaptado de Martins e Theóphilo (2007, p. 41-49).

No empirismo, conforme Theóphilo (2000, p. 53), a ciência explica apenas a face observável da realidade, ou a superfície dos fenômenos, sendo que essa é considerada a única dimensão alcançada pelos sentidos assumindo um papel relevante, acreditando que as pessoas tem a mesma capacidade de observação e de perceber os fatos com o mesmo grau de evidência.

Theóphilo (2007) destaca alguns pontos relacionados ao empirismo, sendo:

- a) ênfase na observação empírica, teste experimental e mensuração quantitativa de variáveis;
- b) busca de superação da subjetividade, dos juízos de valor e das influências ideológicas;
- c) valorização da capacidade dos sentidos de produzirem a evidência e a objetividade do dado;
- d) somente é considerado verdadeiro o que é empiricamente verificável.
- e) não há, propriamente, teoria; conhecimento é consequência da passagem do plano observacional para crescentes generalizações;
- f) baseada na indução e na busca do conhecimento apenas da face observável da realidade.

No positivismo, na concepção de Nossa, Fióri e Sgarbi (2006), utiliza-se técnicas de investigação de estudos descritivos, na busca das características de determinada população ou fenômeno e estabelecem-se relações entre variáveis e fatos. É comum o uso de técnica estatística, como base de apoio à validação dos resultados.

Martins (1994, p. 60) aborda que “se inclui no grupo das pesquisas positivistas os estudos teóricos ou bibliográficos, mais especificamente aqueles que “têm por objetivo descrever um modelo, método ou mesmo técnica”.

Martins e Theóphilo (2007, p. 41), descrevem que “o positivismo tem suas raízes no empirismo, mas é uma abordagem metodológica muito mais complexa que a primeira.” Os autores complementam que “o positivismo tem em comum com o empirismo a desconfiança na especulação excessiva, mas, principalmente na versão do positivismo lógico, preocupa-se mais com a expressão lógica do discurso científico do que a ênfase nas realidades observáveis”.

Theóphilo (2007) expõe algumas características relacionadas à abordagem positivista:

- a) desconfiança na especulação excessiva; rejeição da compreensão subjetiva dos fenômenos;
- b) investigação do que é possível conhecer; renúncia em buscar causas íntimas dos fenômenos;
- c) imprescindibilidade de uma teoria para nortear as observações;
- d) ênfase na expressão lógica do discurso científico;

- e) realidade concebida como formada por partes isoladas, de fatos atômicos;
- f) ênfase na observação dos fatos;
- g) busca da explicação dos fenômenos a partir da identificação das suas relações;
- h) emprego de questionários, entrevistas, escalas de atitudes e de opinião.
- i) testes de hipóteses e busca de generalizações.

Martins e Theóphilo (2007, p. 42), afirmam que a “abordagem sistêmica tem a sua origem associada à teoria dos sistemas, mais especificamente, com a teoria geral dos sistemas, elaborada por Bertalanffy (1901-1972)”. Os autores complementam que “a abordagem sistêmica reconhece numa problemática de pesquisa a predominância do todo sobre as partes. Por isso, privilegia o estudo do seu objeto de forma globalizada, com ênfase nos aspectos estruturais e nas relações entre seus elementos constitutivos”.

Na abordagem sistêmica utilizam-se do método hipotético-dedutivo e técnicas descritivas para avaliar programas, métodos e afins. A validação dos resultados é garantida pela sistematização e análise dos dados e pela lógica do método hipotético-dedutivo para o tratamento das variáveis antecedentes, processuais e de produto, sistematizadas por processos de retroalimentação (MARTINS, 1994, p. 62).

Theóphilo (2007) destaca que a abordagem sistêmica:

- a) baseia-se na concepção do mundo como uma organização;
- b) crença na unidade da ciência baseada na isomorfia das leis nos diferentes campos do conhecimento;
- c) concepções elaboradas nos diversos domínios da ciência referem-se a sistemas;
- d) privilegia a causalidade em termos de elementos em interação mútua;
- e) reconhece numa problemática de pesquisa a predominância do todo sobre as partes;
- f) privilegia o estudo do objeto de forma globalizada, com ênfase nos seus aspectos estruturais e nas relações entre seus elementos constitutivos.

Demo (1989) descreve que o estruturalismo é definido como uma abordagem científica que objetiva descobrir a estrutura do fenômeno, penetrar em sua essência, para identificar suas ligações determinantes.

Theóphilo (2007) complementa ainda que esta abordagem:

- a) baseia-se na inteligibilidade profunda do fenômeno e na capacidade da razão humana de alcançá-la.
- b) a realidade é aparentemente caótica, desordenada. O estudo dos seus elementos internos profundos, contudo, revela a existência de uma ordem, de uma regularidade;
- c) conjuntos diferentes podem ser confrontados, não a despeito, mas em virtude de suas diferenças;

- d) visa descobrir a estrutura do fenômeno, penetrar em sua essência para identificar suas ligações determinantes;
- e) estrutura é a sintaxe das transformações que fazem passar de uma variante a outra; uma configuração restrita que define um conjunto organizado, ao mesmo tempo, em sua singularidade e comparabilidade;
- f) estrutura visada pela pesquisa atinge-se por meio da elaboração de modelos.

As abordagens não convencionais, relatadas por Martins e Theóphilo (2007, p. 44), “são representadas pela crítico-dialética e a fenomenológico-hermenêutica, que surgem em algumas áreas das ciências sociais, nas últimas décadas, devido a insatisfação dos pesquisadores com as formas tradicionais de pesquisa”.

Theóphilo (2007) descreve que “a dialética é entendida como o modo de compreender a realidade como essencialmente contraditória e em permanente transformação.”

Bruyne *et al.* (1991, p. 65) trazem alguns conceitos para a caracterização da concepção geral de dialética:

- I. Visa, simultaneamente, os conjuntos e seus elementos constitutivos; as totalidades e suas partes; análise e síntese; movimento reflexivo do todo às partes e reciprocamente;
- II. É sempre negação, porque nega as leis da lógica formal. Nenhum elemento é idêntico a si mesmo do ponto de vista dialético;
- III. É um abalo de todo conhecimento rígido; os elementos do conjunto relacionam-se reciprocamente na infinidade de graus intermediários possíveis entre termos opostos.

Na abordagem crítico-dialética, conforme Martins (1994, p. 62), os pesquisadores “utilizam técnicas bibliográficas e históricas com estudos de textos, documentos, registros, dados empíricos etc..., priorizando a análise do discurso. Esporadicamente usam técnicas estatísticas no tratamento dos dados”.

Theóphilo (2007) descreve que “o instrumento metodológico da dialética são as categorias – conceitos básicos que refletem os aspectos essenciais, propriedades e relações dos fenômenos e objetos”.

A abordagem fenomenológica, conforme Triviños (1987, p. 43) “é definida como o estudo das essências, e todos os problemas, segundo ela, tornam a definir essências: a essência da percepção, a essência da consciência[...]”. Afirma, também, que a fenomenologia é uma filosofia que substitui as essências da existência e não pensa que se possa compreender o homem e o mundo de outra forma, senão a partir de sua facticidade.

Ribeiro Filho (2006) explana que “o interesse da Fenomenologia não é o mundo que existe, mas o modo como o conhecimento do mundo se torna possível e se realiza.” Os autores complementam que “a fenomenologia analisa os fenômenos objetos da

pesquisa, no sentido de compreendê-los, ou seja, tem por objetivo captar, desvendar e conhecer o significado desses fenômenos. Trata-se de descrever os fenômenos e não de analisar nem explicar”.

Martins (1994, p. 62), relata que “quase não se utilizam estatísticas, nos raros casos apenas de distribuição de freqüências e porcentagens”. Nossa, Fióri e Sgarbi (2006) complementam que “a maioria dessas pesquisas é composta por estudos teóricos (bibliográficos) que buscam a compreensão, ou seja, explicação dos fenômenos”.

Do exposto, verifica-se que o pólo metodológico contempla os aspectos relacionados à especificação dos meios utilizados pelo pesquisador na busca da solução de um problema contemplado numa investigação científica.

## 2.4 Pólo Técnico

O pólo técnico é abordado por Martins e Theóphilo (2007) sob duas perspectivas: as estratégias de pesquisa e técnicas de coletas de informações, dados e evidências.

A concepção do pólo técnico quanto às estratégias de pesquisa é abordada na concepção de *desing*: delineamento, planejamento, esboço, ou mesmo desenho. Envolve o planejamento e estruturação da pesquisa em sua dimensão mais ampla, compreendendo tanto a diagramação quanto a previsão de coleta e análise de informações, dados e evidências (MARTINS E THEÓPHILO, 2007, p. 53).

Martins e Theóphilo (2007, p. 81) destacam que “o pólo técnico na concepção das técnicas de coleta de informação, dados e evidências relacionam-se a escolhas de técnicas para coleta necessária ao desenvolvimento e conclusões da pesquisa”.

A apresentação de delineamentos para uma pesquisa, contemplados nas estratégias de pesquisa e as opções de técnicas para coleta de informações, dados e evidências que podem ser avaliadas quando da condução de uma pesquisa científica, apresentam-se sintetizados no Quadro 2:

<b>PÓLO TÉCNICO</b>	
<b>ESTRATÉGIAS DE PESQUISA</b>	<b>TÉCNICAS DE COLETA DE INFORMAÇÃO, DADOS E EVIDÊNCIAS</b>
Pesquisa bibliográfica, Pesquisa documental, Pesquisa experimental, Pesquisa quase-experimental, Levantamento, Estudo de caso, Pesquisa-ação, Pesquisa Etnográfica, Construção da teoria ( <i>Ground theory</i> ), Discurso do sujeito coletivo, Pesquisa de avaliação, Proposição de planos e programas, Pesquisa diagnóstico e Pesquisa histográfica.	Observação, Observação participante, Pesquisa documental, Entrevista, <i>Laddering</i> Painel, <i>Focus Group</i> , Questionário, Escalas sociais e de atitudes, História oral e história de vida, Análise de conteúdo, Análise do discurso.

**Quadro 2 – Pólo técnico: estratégias de pesquisa e técnicas de coleta de informação, dados e evidências**

Fonte: Adaptado de Martins e Theóphilo (2007).

As abordagens do pólo técnico contempladas no Quadro 2 são abordadas na descrição e análise dos dados na medida em as mesmas foram identificadas nos artigos utilizados como fonte de dados.

### 3 método e procedimentos da pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo, documental e de natureza quantitativa.

Gil (2002) comenta que a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou estabelecer relações entre variáveis. Nesse contexto, a presente pesquisa busca descrever as principais metodologias e técnicas contempladas nos artigos científicos que abordam a temática de contabilidade internacional.

Como pesquisa documental, Marconi e Lakatos (2005, p. 64) destacam que: “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser colhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.” Esta pesquisa contemplou a análise documental, utilizando-se dos artigos constantes no Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP e da Revista de Contabilidade e Finanças da USP que abordavam assuntos relacionados a contabilidade internacional.

Por fim, quanto à abordagem quantitativa, Boudon (1989, p. 24) descreve que “as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro”.

A população refere-se aos artigos publicados no Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP e na Revista de Contabilidade & Finanças USP. Utilizou-se os artigos publicados nestes meios por tratar-se de eventos e periódicos conceituados como Nacional “A” pela CAPES. A base para a seleção da amostra foram as 8 edições constantes no período de 2001 a 2008 do Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP e as 48 edições, do período de 1989 a 2008, da Revista de Contabilidade & Finanças da USP, adicionadas as 5 edições especiais de cunho comemorativo.

O critério de seleção da amostra ocorreu de forma distinta para os artigos do congresso e para os da revista. Para os artigos do congresso a seleção ocorreu mediante busca automática em todo o artigo pelas seguintes palavras: harmonização, IASB, IRFS e normas internacionais. Efetuada tal busca, chegou-se ao número de artigos selecionados, demonstrados na Tabela 1:

**Tabela 1 – Amostra inicial dos artigos publicados nos congressos**

PERÍODO	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
Congresso	7	10	12	5	11	23	15	13	96



Fonte: elaborado pelos autores.

Na seqüência, efetuou-se uma segunda triagem dos artigos, pois ao analisá-los verificou-se que as palavras utilizadas na primeira busca, referenciavam-se em muitos casos, a palavras constantes somente nas referências, como autor (IASB e IFRS) de uma citação, porém sem uma abordagem mais ligada à temática de contabilidade internacional. Efetuadas as exclusões desses artigos, chegou-se a amostra final dos artigos com a temática de normas internacionais de contabilidade nos Congressos de Controladoria e Contabilidade da USP:

**Tabela 2 – Amostra final dos artigos publicados nos congressos de Controladoria e Contabilidade USP**

PERÍODO	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
Congresso	2	3	6	4	4	7	3	6	35

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto à amostra da Revista de Contabilidade & Finanças da USP, utilizou-se da busca das mesmas palavras selecionadas para a busca nos congressos, porém pesquisadas nos títulos e nas palavras-chave, sendo os critérios de busca disponíveis. Assim, para a revista chegou-se a amostra evidenciada na Tabela 3:

**Tabela 3 – Amostra dos artigos publicados na Revista de Contabilidade & Finanças**

PERÍODO	1995	2001	2003	2005	2006	2008	TOTAL
Revista	1	2	2	1	1	3	10

Fonte: elaborado pelos autores.

Dessa forma, observa-se na Tabela 2 e 3, que a amostra final de artigos selecionados entre os congressos e a revista foi de 45 artigos.

Selecionada a amostra e segregados os artigos, procedeu-se a leitura e análise dos mesmos, com maior ênfase no resumo, introdução, metodologia e conclusão, especificamente nas abordagens metodológicas e técnicas.

Utilizou-se do *software Excel* para realizar a tabulação dos dados coletados mediante análise dos artigos, que estão demonstrados no tópico a seguir.

#### **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Nesta seção são demonstrados inicialmente os assuntos pesquisados relacionados à contabilidade internacional. Após faz-se uma análise caracterizando os artigos quanto ao pólo metodológico e quanto ao pólo técnico.

##### **4.1 ASSUNTOS ABORDADOS NOS ARTIGOS ANALISADOS**

Os assuntos tratados na temática da contabilidade internacional, nos artigos do Congresso de Controladoria e Contabilidade USP, nas oito edições do evento, no período de 2001 a 2008, estão demonstrados na Tabela 4:

**Tabela 4 – Assuntos tratados na temática da contabilidade internacional nos artigos do Congresso de Controladoria e Contabilidade USP**

ASSUNTOS	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	TOTAL
<i>Fair value</i>						2	2		4
Comparação US GAAP x IFRS								3	3
<i>Leasing</i>		1					1	1	3
Análise comparativa de padrões contábeis			1					1	2
Comparação BR GAAP x IFRS			1	1					2
Demonstração do Fluxo de Caixa			1	1					2
Harmonização contábil	1				1				2
<i>Impairment test</i>						1		1	2
Análise do ambiente contábil em outros países					1				1
Atividade cinematográfica	1								1
<i>Business combination</i>			1						1
Comparação BR GAAP x US GAAP					1				1
Comparação BR GAAP x US GAAP x IFRS				1					1
Conhecimento dos US GAAP x IFRS		1							1
Consolidação proporcional					1				1
Derivativos			1						1
<i>Fair value e impairment test</i>						1			1
<i>Goodwill</i>						1			1
<i>Joint Ventures</i>			1						1
Operações de hedge						1			1
Passivo contingente						1			1
Planos de incentivos em opções de ações				1					1
Planos de pensão		1							1
TOTAL	2	3	6	4	4	7	3	6	35

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que os assuntos mais abordados na temática de contabilidade internacional nos eventos são o *fair value* com 4 artigos, a comparação dos US GAAP x IFRS e *leasing* com 3 artigos cada. Com 2 artigos tem-se os seguintes assuntos: análise comparativo de padrões contábeis, comparação BR GAAP x IFRS, demonstração de fluxo de caixa, harmonização contábil e *impairment test*.

Quando no artigo havia um único assunto abordado, optou-se por detalhar o mesmo na Tabela 4. Quando havia diversos assuntos abordados, numa abordagem comparativa das normas, optou-se por classificá-lo como comparação US GAAP x IFRS, por exemplo.

Os congressos que mais tiveram artigos voltados à contabilidade internacional foram o 3º, 6º e 8º, com 6, 7 e 6 artigos apresentados respectivamente.

Na sequência apresentam-se os assuntos mais abordados na temática de contabilidade internacional na Revista de Contabilidade & Finanças, exposto na Tabela 5.

**Tabela 5 – Assuntos tratados na temática da contabilidade internacional nos artigos da Revista de Contabilidade & Finanças**

ASSUNTOS	1995	2001	2003	2005	2006	2008	TOTAL
Harmonização contábil	1	1		1			3
Adaptações aos IFRS					1	1	2
<i>Business combination</i>			1				1
<i>Business combination</i> e consolidação de balanços		1					1
Contabilização de títulos e valores mobiliários						1	1
Derivativos						1	1
Harmonização na contabilidade pública			1				1
TOTAL	1	2	2	1	1	3	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Revista de Contabilidade & Finanças o assunto de contabilidade internacional com mais artigos aprovados foi a harmonização contábil com 3 artigos. Após o ano de 2005 verifica-se que há uma especificação dos assuntos abordados na contabilidade internacional. O assunto mais abordado na seqüência é as adaptações aos IFRS, com 2 artigos. Na revista destaca-se o ano de 2008, com 3 artigos aprovados.

#### 4.2 Análise do Pólo Metodológico

Neste tópico aborda-se a descrição dos dados tabulados relacionados ao pólo metodológico exposto na Tabela 8, iniciando-se com os artigos publicados nos congressos.

**Tabela 8 – Análise do pólo metodológico nos artigos do Congresso de Controladoria e Contabilidade USP**

PERÍODO	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL	FR %
Sistêmica/Estruturalista	2	2	4	3	4	5	1	2	23	65,7%
Positivismo		1	2	1		1	1	3	9	25,7%
Empirismo						1	1	1	3	8,6%
Fenomenologia									0	0,0 %
Crítico-dialética									0	0,0 %
TOTAL	2	3	6	4	4	7	3	6	35	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que a abordagem sistêmica/estruturalista apresentou-se como a abordagem mais utilizada nos artigos apresentados nos congressos, com 65,7%. Theóphilo e Ludícibus (2005) destacam que os trabalhos considerados sistêmicos apresentam também elementos da abordagem estruturalista. Dentre os traços caracterizadores do estruturalismo, os mais encontrados nos trabalhos são a busca da identificação da estrutura do fenômeno para levantar suas ligações determinantes e o propósito de atingir essa estrutura por meio da elaboração de modelos.

Theóphilo e Ludícibus (2005) destacam que um dos fatores em que trabalhos apresentem traços de abordagem sistêmica e estruturalista é o fato dos mesmos assumirem a noção clássica de estrutura, baseada na idéia de ‘uma totalidade formada de elementos, relações entre esses elementos e o sistema dessas relações’.

Os artigos analisados envolveram comparações, expondo-se convergências e divergências das normas brasileiras com as norte-americanas e as internacionais, discussões acerca de fatores culturais, econômicos e religiosos que impactam na questão da harmonização das normas contábeis.

Os artigos classificados na abordagem positivista totalizaram 25,7%. Um aspecto considerado para classificar os artigos nessa abordagem foi o uso de técnicas de investigação de estudos descritivos, na busca das características de determinada população com o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos. Outro aspecto foi o uso da técnica de levantamento e documental em amostras consideradas significativas.

Por fim, a abordagem empírica apresentou-se em 8,6% dos artigos analisados. Contribuíram para a classificação nessa abordagem a observação empírica a partir de um fenômeno, além de aspectos como testes estatísticos e a mensuração quantitativa das variáveis.

Na seqüência tem-se a análise efetuada nos artigos publicados na Revista de Contabilidade & Finanças, expostos na Tabela 9.

**Tabela 9 – Metodologia utilizada nos artigos da Revista de Contabilidade & Finanças**

PERÍODO	1995	2001	2003	2005	2006	2008	TOTAL	FR %
Sistêmica/Estruturalista	1	2	2	1	1	1	8	80,0%
Positivismo						2	2	20,0%
Empirismo							0	0,0%
Fenomenologia							0	0,0%
Crítico-dialética							0	0,0%
TOTAL	1	2	2	1	1	3	10	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme exposto na Tabela 9, os artigos da revista tiveram seu enquadramento metodológico na abordagem sistêmica e estruturalista, em 80,0% dos casos. Logo após tem-se o positivismo, com 20,0% dos artigos enquadrados nessa metodologia.

Os enquadramentos nessas abordagens se deram na essência pelos mesmos motivos já elencados aos artigos dos congressos.

### 4.3 Análise do Pólo Técnico

Neste momento efetua-se a análise dos dados tabulados referentes ao pólo técnico, de forma específica relacionados às técnicas de coleta, informações, dados e evidências, conforme preconizado por Martins e Theóphilo (2007). Em muitos artigos analisados foram utilizadas mais de uma técnica, porém classificou-se naquela entendida como a predominante ao estudo. Esses dados estão apresentados na Tabelas 10.

**Tabela 10 – Análise do pólo técnico nos artigos do Congresso de Controladoria e Contabilidade USP**

PERÍODO	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL	FR %
Levantamento bibliográfico	2	1	2	1	3	4	2	1	16	45,7%
Pesquisa documental			2	2					8	22,9%
Estudo de caso		1	1	1		1		1	5	14,3%
Análise de conteúdo						1	1		2	5,7%
Outros			1		1				2	5,7%
Levantamento/survey						1			1	2,9%
Questionário		1							1	2,9%
Total	2	3	6	4	4	7	3	6	35	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que nos artigos de contabilidade internacional publicados no Congresso de Controladoria e Contabilidade USP destaca-se a técnica de levantamento bibliográfico, com 45,7%, equivalentes a 16 artigos. Martins e Theóphilo (2007, p. 54) explicam que “uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos etc.” Complementam que “busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema”.

Entende-se que o levantamento bibliográfico, como técnica mais utilizada, apresenta-se coerente num período em que se procura conhecer as normas contábeis internacionais e verificar convergências e divergências das normas contábeis brasileiras com as internacionais.

Os artigos apresentados tiveram seus objetivos e desenvolvimento neste caminho, demonstrando comparações de diversos assuntos entre as normas brasileiras, as norte-americanas e as internacionais.

Na sequência, apresenta-se a pesquisa documental com 22,9%, seguida do estudo de caso com 14,3%. As pesquisas documentais foram caracterizadas em estudos que efetuaram análises documentais como a apresentação de demonstrações contábeis pelas normas brasileiras e pelas normas internacionais.

Já a técnica do estudo de caso para Gil (1999, p. 73) “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”. Os estudos de casos ocorreram em estudos efetuados numa determinada empresa com a aplicação de conceitos de *fair value*, *leasing*, derivativos e outros e demonstrou seus efeitos na apresentação das demonstrações contábeis e notas explicativas.

As técnicas menos utilizadas nos artigos analisados do Congresso foram a análise de conteúdo com 5,7%, levantamento e questionário, com 2,9% cada. Bardin (1979, p. 42) define análise de conteúdo como:

Conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Silva (2003, p. 62) afirma que “a pesquisa levantamento ou *survey* consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento”.

Martins e Theóphilo (2007, p. 90) mencionam que “o questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”. Os autores enfatizam ainda que “O questionário é encaminhado para potenciais informantes, selecionados previamente, tendo que ser respondido por escrito e, geralmente, sem presença do pesquisador.”

Na sequência, a mesma análise do pólo técnico foi efetuada nos artigos publicados na Revista de Contabilidade & Finanças e apresentada na Tabela 11.

**Tabela 11 – Análise do pólo técnico nos artigos da Revista de Contabilidade & Finanças**

PERÍODO	1995	2001	2003	2005	2006	2008	TOTAL	FR %
Bibliográfico	1	2	2	1	1	1	8	80,0%
Pesquisa documental						1	1	10,0%
Painel						1	1	10,0%
Total	1	2	2	1	1	3	10	100,0 %

Fonte: Dados da pesquisa.

Convergente ao exposto nos artigos apresentados nos congressos, a técnica de levantamento bibliográfico mostrou-se a mais utilizada nos artigos da revista, com 80,0% dos casos. Foram feitas comparações entre a profissão contábil e processo de emissão de normas de alguns países, a comparação das normas contábeis brasileiras, americanas e as internacionais. A técnica da pesquisa documental e de painel, não identificada nos artigos de congressos, apresenta-se com 10,0% cada.

Castro Junior e Yoshinaga (2008) expõem que a análise de dados em painel, ou, em outras palavras, o agrupamento de cortes transversais ao longo do tempo, permite o estudo econométrico ao longo do tempo de unidades básicas de estudo dispostas em cortes transversais. Segundo Marques (2000), a modelagem utilizando dados em painel implica em maior quantidade de informação, e conseqüentemente maior eficiência na estimação, pois a amostra observa cada indivíduo sob uma perspectiva temporal, e não apenas como um corte no tempo.

## 5 CONCLUSÃO

O objetivo desse artigo foi identificar as abordagens metodológicas e técnicas de pesquisa dos artigos científicos publicados nos Congressos de Controladoria e Contabilidade USP e Revista de Contabilidade & Finanças USP que versaram sobre a temática Contabilidade Internacional.

Os artigos científicos selecionados para análise referem-se à contabilidade internacional, temática discutida atualmente e com uma perspectiva de ampliação às discussões frente à importância do assunto quando se busca a convergência entre as normas de diferentes países.

Dada a importância do tema e o crescente aumento dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis no Brasil, estima-se um crescimento de publicações de pesquisas desenvolvidas nesses programas como forma de divulgação do conhecimento gerado, o que se torna pertinente analisar e discutir a qualidade dos artigos elaborados.

Verificou-se que nos artigos científicos publicados nos Congressos de Controladoria e Contabilidade da USP os assuntos mais abordados foram o *fair value* com 4 artigos, a comparação dos US GAAP x IFRS e *leasing* com 3 artigos cada. Na Revista de Contabilidade & Finanças o assunto de contabilidade internacional com mais artigos aprovados foi a harmonização contábil com 3 artigos, seguida das adaptações aos IFRS, com 2 artigos.

Analisando-se os artigos científicos publicados nos Congressos de Controladoria e Contabilidade da USP e da Revista de Contabilidade & Finanças USP, concluiu-se que as abordagens mais utilizadas no pólo metodológico foram a abordagem sistêmica/estruturalista, com 65,7% nos congressos e 80,0% na revista. Outra abordagem destacada no pólo metodológico foi a positivista, com 25,7% dos artigos analisados nos congressos e 20,0% nas revistas.

Quanto à análise do pólo técnico, de forma específica relacionada às técnicas de coleta, informações, dados e evidências, concluiu-se que o levantamento bibliográfico apresentou-se em 45,7% dos artigos dos congressos e 80,0% nos artigos da revista. Destacaram-se a técnica de análise documental, com 22,9% e 10,0% nos congressos e na revista, respectivamente.

Conclui-se, portanto, que dos 45 artigos analisados nos dois veículos de publicação prevaleceu a metodologia sistêmica/estruturalista com 68,9%, seguida da metodologia positivista com 24,4%. As técnicas mais utilizadas foram o levantamento bibliográfico com 53,3% e a documental com 20,0%.

Como recomendação para pesquisas posteriores sugere-se a continuidade da análise das publicações na área atingindo-se os outros pólos não analisados nesta pesquisa: o teórico e o epistemológico. Realizar novas investigações analisando-se qualitativamente os dados resultantes desta pesquisa e outras da área contábil, poderá ser, certamente, atividade a ser empreendida pelos pesquisadores.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence; tradução de Luis Antero Reto e Augusto Pinheiro. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BOUDON, Raymond. **Os métodos em sociologia**. São Paulo: Ática, 1989.

BRUYNE, Paul de, *et al.* **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**: os pólos da prática metodológica. 5. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

BUNGE, Mário. **Epistemologia**: curso de atualização. São Paulo: EDUAP, 1980.

CASTRO JUNIOR, Francisco Henrique Figueiredo de; YOSHINAGA, Claudia Emiko. Influência de comomentos de modelos de precificação: um estudo empírico com dados de painel. Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, XXXII, 2008. Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** Rio de Janeiro-RJ, 2005. 1 CD-ROM.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

FUNDAÇÃO COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DO NÍVEL SUPERIOR (CAPES). **Cursos recomendados**. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/cursos-recomendados>>. Acesso em: 23 dez. 2008.

GAMBOA, Sílvio Ancízar Sanches. **Epistemologia da pesquisa em educação**: estruturas lógicas e tendências metodológicas. 229 f. Tese (Doutorado) Faculdade de Educação da Universidade de Campinas. Campinas, 1987.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JAPIASSU, Hilton Ferreira. **Introdução ao pensamento epistemológico**. 7. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1992.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, L. D. **Modelos dinâmicos com dados em painel**: revisão de literatura. 2000. Disponível em: <<http://www.fep.up.pt/investigacao/workingpapers/wp100.PDF>>. Acesso: 07 jan. 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Epistemologia da pesquisa em administração**. 1994. 110 fls. Tese (livre docência) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

NOSSA, Sílvia Neris; FIÓRIO, Simone Luiza; SGARBI, Antonio Donizetti. Uma abordagem epistemológica da pesquisa sobre balanço social e demonstração do valor



adicionado. In. CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. 2006. São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/340.pdf>>.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; et al.,. **Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas da pesquisa contábil do programa do mestrado multi-institucional em Ciências Contábeis.** Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, XXX, 2006. Brasília, 2006. **Anais...** Brasília-DF, 2006. 1 CD-ROM.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Ivone Gomes de Assis. **Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas da pesquisa contábil no programa do mestrado multi-institucional em Ciências Contábeis.** 2005. 109 fls. Dissertação (Mestrado em ciências Contábeis), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2005.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade.** 144 f. Dissertação (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

\_\_\_\_\_. Pesquisa científica em contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. CONGRESSO ANPCONT, I, 2007. Gramado. **Anais...** Gramado, 2007. 1 CD-ROM.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, XXIX, 2005. Brasília, 2005. **Anais...** Brasília-DF, 2005. 1 CD-ROM.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA INTERRELACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS INFORMATIZADOS  
DE CONTABILIDAD Y LOS INDICADORES DE RENDIMIENTO Y  
PRODUCTIVIDAD: EL CASO DE LAS PYMES EN ESPAÑA**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Pérez Estébanez, Raquel (\*)**

**Urquía Grande, Elena**

**Muñoz Colomina, Clara**

Universidad Complutense Madrid

(\*) correspondance autor

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA INTERRELACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS INFORMATIZADOS DE  
CONTABILIDAD Y LOS INDICADORES DE RENDIMIENTO Y PRODUCTIVIDAD: EL  
CASO DE LAS PYMES EN ESPAÑA**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El presente estudio empírico pretende conocer la relación entre la utilización de los SIC para la gestión fiscal y bancaria y unos mejores resultados en rendimiento y productividad de las empresas. La investigación se ha desarrollado a través de una encuesta realizada a las pequeñas y medianas empresas en España. El estudio empírico se realiza a través de una comparación de medias de cuatro muestras poblacionales (ANOVA) en función del grado de utilización de los SIC. Los resultados obtenidos sugieren que hay una relación directa entre la utilización de los SIC para la gestión fiscal y bancaria y los indicadores de rendimiento (ROA y ROE) de la empresa y pone de relevancia la importancia de la implantación de los sistemas de información contables en las empresas. Sin embargo, según indican los resultados, no hay relación entre el uso de los SIC y la productividad. Esta investigación aporta valor añadido en la literatura contable dada la escasez de trabajos sobre la relación entre la aplicación y manejo de los SIC para la gestión fiscal y bancaria y los indicadores de rendimiento y productividad en las PYMES en España, y abre la posibilidad de posteriores estudios sobre la materia.

**Palabras Clave:** Sistemas de información contables, indicadores de rendimiento, productividad, PYMES españolas, análisis estadístico ANOVA.

## 1. Introducción.

El presente estudio empírico pretende conocer la relación entre la utilización de los SIC para la gestión fiscal y bancaria y unos mejores resultados en rendimiento y productividad de las empresas. La investigación se ha desarrollado a través de una encuesta realizada a las pequeñas y medianas empresas en España porque más del 99,9% del tejido empresarial español está formado por PYMES (Directorio Central de Empresas, INE) y además éstas juegan un importante papel dentro de las economías mundiales y están presentes en todas las actividades.

La información contable es una herramienta que puede ayudar a las empresas, y en mayor medida cuanto menor es el tamaño de las mismas, a gestionar problemas a corto plazo en áreas como impuestos, tesorería, financiero, etc. proporcionando información útil para su control. Además puede ayudar a las PYMES que operan en un entorno dinámico y competitivo a integrar consideraciones operativas dentro de planes estratégicos a largo plazo (Mitchell et al., 2000).

Hay que tener en cuenta, que la revolución de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) ha traído además otros temas como la posibilidad de generar y utilizar información contable desde un punto de vista estratégico. Las empresas de reducida dimensión necesitan más información que las empresas grandes para hacer frente a un mayor grado de incertidumbre en el mercado competitivo (El Louadi, 1998), por eso necesitan mejorar sus sistemas de información así como aumentar su capacidad de procesamiento de la información para igualarla a sus necesidades de información (Van de Ven y Drazin, 1985). Por ello este trabajo se centra en un ámbito concreto de las TIC que son los sistemas información contables para analizar su relación con ciertos indicadores de la empresa.

La competencia mundial ha ejercido una considerable presión sobre las PYMES para que mejoren su eficiencia, añadan valor a sus servicios en respuesta a las nuevas necesidades de demanda y reexaminen sus estrategias competitivas. Por ello, las PYMES españolas han aumentado su inversión en tecnologías de la información y comunicación (TIC) para hacer frente a los nuevos retos. La base de datos de la Unión Internacional de las Telecomunicaciones es la más rigurosa fuente estadística que hay y de su consulta se pueden conocer los datos comparativos de la penetración de las TIC en España. Una visión de los datos pone de manifiesto que España está de los países mejor situados en cuanto a la inversión y manejo de las TIC. La política fiscal ha sido un instrumento útil y activo para fomentar tanto un mayor esfuerzo inversor de las empresas como el desarrollo tecnológico, facilitando y potenciando el uso de las TIC en especial de las PYMES (Banegas y Myro, 2008).

La potencial contribución de valor añadido de las TIC en el aumento de la competitividad de las PYMES ha sido objeto de reflexión para muchos autores a nivel internacional (Cramm, 2008). Este aumento de la competitividad tanto nacional como internacional ha permitido a las PYMES buscar caminos más eficientes para gestionar sus sistemas de información (Sharma et al., 2007). Sin embargo, a pesar de su capacidad de innovación, su capacidad de responder rápidamente ante los cambios y de satisfacer las emergentes necesidades de los consumidores, raramente utilizan estas habilidades cuando implementan las TIC.

Aún en épocas de crisis como la que estamos atravesando sigue habiendo autores a favor de la inversión en las TIC para seguir en la mejora continua de la empresa tanto en términos de rendimiento como en productividad (Cramm, 2008).

En cualquier caso, dado que el ámbito de la información es muy extenso este trabajo de investigación se centra en una parte más restringida de la misma como es la información contable en donde los sistemas de información contables (SIC) son un componente fundamental de los sistemas de información actuales dentro de las PYMES (Mitchell et al., 2000). Por otro lado, numerosos estudios han investigado la relación entre las TIC y los indicadores de rendimiento y productividad obteniendo resultados de todo tipo (Menachemi et al., 2006; Dibrell et al., 2008; Tam, 1998), por eso hemos considerado de interés investigar el impacto de los SIC sobre los indicadores de rendimiento (ROA y ROE) y sobre la productividad en las PYMES españolas. Las definiciones de los ratios utilizados según la base de datos utilizada (SABI) son las siguientes: ROA (que atiende a las siglas del término anglosajón "Return on Assets" traducido al español como Rentabilidad Económica) = Resultado del Ejercicio/Total activo, ROE (que atiende a las siglas del término anglosajón "Return on Equity" y traducido al español como Rentabilidad Financiera)= Resultado del Ejercicio/Fondos propios y Productividad = (Ingresos de explotación-Consumo de mercaderías y de materias-Otros gastos de explotación)/Gastos de personal.

Los resultados obtenidos sugieren que hay una relación directa entre la utilización de los SIC para la gestión fiscal y bancaria y los indicadores de rendimiento (ROA y ROE) de la empresa y pone de relevancia la importancia de la implantación de los sistemas de información contables en las empresas. Sin embargo, según indican los resultados, no hay relación entre el uso de los SIC y la productividad.

El artículo está organizado de la siguiente manera. En la segunda sección se hace una revisión de la literatura tanto de la existente sobre el desarrollo de los TIC como de los SIC y su relación con los indicadores de rendimiento y productividad y se plantean las hipótesis de partida. La tercera sección presenta la metodología de la investigación. Los resultados se muestran en la cuarta sección. Por último, en la quinta sección se discuten los resultados y se presentan las conclusiones del estudio.

## **2. Revisión de la literatura.**

### **Los sistemas de información contables y los indicadores de rendimiento en las PYMES.**

La literatura existente ofrece muy poca evidencia sobre la relación entre los sistemas de información contables y los indicadores de rendimiento, podemos destacar el estudio realizado por Ismail y King (2005) que encontraban una asociación positiva entre la alineación de los SIC y los indicadores de rendimiento, sin embargo, sí hay numerosas investigaciones que lo han hecho en un sentido más amplio estudiando las relaciones entre los indicadores de rendimiento y las TIC dada la relevancia del tema (Dedrick et al, 2003) y llegando a unas conclusiones controvertidas que pasamos a analizar.

Hay estudios que obtienen una relación positiva entre la inversión en TIC e indicadores de rendimiento como la rentabilidad económica, la rentabilidad financiera y el valor añadido (Menachemi et al., 2006; Huang y Liu, 2005; Ravichandran y Lertuangsathien, 2005; Verhees y Meulenbergh, 2004; Brynjolfsson y Hitt, 2003; Santhanam y Hartono, 2003; Bharadwaj, 2000; Li y Ye, 1999; Powell y Dent-Micallef, 1997; Barua et al., 1995; Dos Santos y Peffers, 1995) donde la mayoría de estos trabajos han realizado sus análisis estadísticos con la base de datos Computast Database del Bureau of Economic Analysis de los EEUU elaborada con datos sobre empresas de gran tamaño. Estos estudios argumentan que para que se den unos resultados positivos la inversión en TIC

se debe combinar con otros factores complementarios como por ejemplo una estrategia a largo plazo. En el corto plazo, asignar recursos a las TIC puede detraer los rendimientos y este factor puede actuar como una barrera adicional (Blair y Hilts, 2003; Erstad, 2003; Johnson, 2001). Por otro lado, hay investigaciones que argumentan que no hay una relación clara entre las inversiones en TIC y los indicadores de rentabilidad (Dibrell et al., 2008; Bharadwaj, et al., 1999; Rai et al., 1996). Además algunos autores sugieren que las TIC están tan fácilmente disponibles que su uso no es una ventaja tan claramente competitiva para que la empresa consiga mejores resultados (Powell y Dent-Micallef, 1997) y que muchas empresas que han realizado inversiones en TIC no llegan a cumplir los objetivos de rendimiento de las mismas. Otros estudios apuntan a un posible error de medida por la proliferación de investigaciones sin enfocar el nivel de análisis y sin analizar el desfase de tiempos que puede darse entre las inversiones en TIC y su resultado (Sangho y Kim, 2006; Wilcock y Lester, 1997).

Por último, hay estudios empíricos que han obtenido resultados mixtos (Tam, 1998; Brynjolfsson y Hitt, 1996; Brynjolfsson, 1993). Por ejemplo, de los resultados de la investigación llevada a cabo por Tam sobre las economías emergentes asiáticas en 1998, se observa que son muy consistentes en la rentabilidad para el accionista pero se obtienen resultados mixtos en otros ratios (ROA, ROE). Además el impacto de la inversión en las TIC sobre los indicadores de rendimiento no es tan directo como cabría esperar sino que también hay que tener en cuenta otros factores tanto sociales como institucionales. Por ello, este autor alega que el impacto de las TIC sobre los indicadores de rendimiento debe ser investigado junto con otros factores sociales que puedan afectar a los resultados. Los resultados de Lee y Blevins (1990) indican que el rendimiento depende en gran medida del ratio de endeudamiento, la intensidad del capital, el nivel de exportación, el tamaño de la empresa, el equipamiento y el grado de diversificación. Estas variables, además se ven afectadas por factores culturales y sociales.

Hitt y Brynjolfsson (1996) reflexionaron sobre la relación entre las TIC y los indicadores de rendimiento desde tres puntos de vista: primero, si la relación teórica entre los principales indicadores de rendimiento y la contribución de las TIC se ha realizado contundentemente, segundo, si al introducir más input como inversión en las TIC esto lleva realmente a un aumento en los output de la empresa y tercero, si las inversiones en TIC llevan a aportar un valor añadido a los clientes, pues esto llevaría a que la empresa tiene una posición de ventaja competitiva en el mercado y por tanto obtendría unos resultados mejores. En este trabajo los autores sí encontraron una relación positiva entre las TIC y la productividad, sin embargo en el mismo estudio no obtuvieron evidencia suficiente para establecer que ese aumento de la productividad redundara en una superior rentabilidad para la empresa. Aunque las investigaciones en la relación TIC-rendimiento es más abundante para las empresas de gran tamaño (Tam, 1998), el análisis sobre este efecto en las PYMES cobra especial relevancia porque la inversión en las TIC puede dar a las mismas una ventaja competitiva y la posibilidad de posicionarse para obtener mejores resultados (Urquía y Pérez, 2008; Tanabe y Watanabe, 2005; Izushi, 2003; Larsen y Lomi, 2002). Por lógica las empresas de pequeño y mediano tamaño son más flexibles y gozan de mayor capacidad de respuesta por lo que deberían obtener unos resultados mayores en los indicadores de rendimiento (Bonk, 1996).

Otros estudios (Barua et al., 1995) han tenido en cuenta los efectos de estas variables porque pueden predominar incluso sobre otros factores TIC tales como el desarrollo y gestión de los sistemas de información. Por ello en este artículo, y dada la escasez de estudios sobre el tema, se centra en una parte de las TIC como son los SIC y analiza la relación entre la rentabilidad económica y la financiera con el grado de utilización de los SIC para la gestión bancaria y fiscal en las PYMES en España.

De tal forma la primera hipótesis se plantea:

*H1: Las PYMES que utilizan los SIC para la gestión bancaria y fiscal tienen unos indicadores de rendimiento más altos que aquellas que no los utilizan.*

### **Los sistemas de información contables y la productividad.**

Respecto a la investigación sobre la productividad la literatura sobre los sistemas de información contables en las PYMES es todavía más escasa; sin embargo, en un sentido más amplio estableciendo la relación entre la productividad y las TIC, sí encontramos estudios que apoyan la teoría de que el uso adecuado de las TIC aumenta la productividad de la empresa, influyendo así decisivamente en la riqueza y crecimiento de un país (Brynjolfsson y Hitt, 1996; López Sánchez, 2004; Dozier y Chang, 2006). Aunque algunos autores son escépticos en cuanto a que la productividad mejora exclusivamente por una inversión en las TIC. Este escepticismo podríamos encuadrarlo dentro de la denominada “paradoja de la productividad” que consiste en que la inversión en las TIC constituye un *input* más en la función de producción de la empresa, (Trott y Hoecht, 2004; Black y Lynch, 2001; Brynjolffson et al.; 1994).

Según la OCDE (OCDE, 2000-1) los países con mayor inversión en tecnologías también lideran los índices de crecimiento de la productividad. El informe elaborado por Telefónica “La sociedad de la información en España 2005” se ha dedicado principalmente al uso de las TIC en el ámbito empresarial, y en especial en PYMES, y lo decisivo que resulta para los profesionales y empresarios el empleo de un móvil, de Internet o de la banda ancha. Gracias a ellos se amplía el radio de acción, proporcionando ahorro de tiempo en desplazamientos y reduciendo costes de gestión de una empresa. La productividad aumenta cuando estas innovaciones son bien utilizadas. Los fenómenos de innovación tecnológica no sólo inciden sobre la productividad de los factores, sino que han desencadenado y desencadenarán profundos procesos de transformación en las economías de los países que las adopten (López Sánchez, J.L., 2004). Por otro lado, hay autores que consideran que la sofisticación de las tecnologías de las comunicaciones transforman negativamente las relaciones entre profesionales tanto dentro de la empresa como con proveedores y clientes si se abusa de ellas (McGrath, K., 2006; Lapointe, L. y Rivard, S., 2005). Estos autores no ponen en duda los beneficios de estas herramientas pero afirman que el uso exagerado de las mismas puede mermar la calidad de las interacciones y como consecuencia reducir la productividad. Por último hay autores que defienden la importancia para el análisis del efecto entre las TIC y la productividad de medir el tamaño de la empresa a analizar y segmentar las muestras antes de comparar (Dozier y Chang, 2006).

Este trabajo de investigación se centra en analizar si hay una relación entre la productividad de la empresa y el grado de utilización de los SIC y se plantea la segunda hipótesis:

*H2: Las PYMES que utilizan los SIC para la gestión bancaria y fiscal tienen una productividad más alta que aquellas que no los utilizan.*

### **3. Estudio empírico.**

#### **Selección de la muestra.**

Este estudio empírico está basado en una encuesta realizada sobre las pequeñas y medianas empresas (PYMES) para conocer el grado de desarrollo e implantación de los sistemas informatizados de contabilidad (SIC), para posteriormente analizar el grado en que esa implantación puede influir en unos mejores resultados financieros y de

productividad. Una vez elaborada la encuesta, fue revisada y validada a nivel conceptual por un grupo de expertos en la materia y contrastada a través de la realización de entrevistas on site a siete directivos pertenecientes a empresas de la muestra. De esta forma seleccionamos las preguntas más relevantes para nuestro análisis. Posteriormente, se envió a una muestra seleccionada de PYMES, obtenidas a través de la base de datos SABI (Iberian Balance Sheet Analysis), teniendo en cuenta factores tales como, tamaño, resultados de explotación, volumen de activo y grado de exigencia de publicación de la información financiera, siguiendo la definición de PYME que hacen a nivel nacional (Ruíz Lamas, F. et al., 2007; Nieto y Fernández, 2006) e internacional (Duc Son et al., 2006). Por ello, se incluyeron criterios para acotar la muestra en aras de que la misma tuviera mayor relevancia. Se atendieron a criterios tales como la forma jurídica, incorporando sólo aquellas con mayor presencia en el ámbito empresarial, la fecha de constitución de las empresas, teniendo en cuenta las más actuales, además de criterios económicos y financieros que indicaran una cierta relevancia empresarial, tales como el volumen de Activo y los Ingresos de Explotación y por último, que hubiera una opinión favorable del auditor sobre la calificación de las cuentas de las empresas seleccionadas. Con estos criterios se obtuvo una muestra de seiscientos treinta y dos empresas a las que se procedió a enviar la encuesta (ver Anexo 1). De sus resultados se obtuvo un porcentaje de respuesta válido del doce y medio por ciento.

Analizando los resultados por sectores de actividad el 40% de las PYMES pertenecía al sector industrial, el 55% al sector servicios y el 5% al sector primario y la media de años que llevan constituidas las empresas encuestadas es de 10 años.

#### **Metodología de la investigación.**

Se ha utilizado una metodología mixta para esta investigación dado que los datos recogidos de la encuesta son tanto cuantitativos como cualitativos. Es necesario destacar que se han escogido tres indicadores para estudiar los efectos del grado de implantación y desarrollo de los sistemas de contabilidad informatizada que son la productividad, la rentabilidad económica y la rentabilidad financiera siguiendo los estudios de (Bharadwaj, 2000; Brynjolfsson y Hitt, 2003; Rai *et al.*, 1996; Tam, 1998) para el ROA y ROE y (Black y Lynch, 2001; Dozier y Chang, 2006; López Sánchez, 2004) para la productividad.

Se ha procedido a la segmentación de los datos en cuatro grupos atendiendo a las posibilidades de respuesta en cuanto a la utilización de los sistemas contables informatizados para la gestión bancaria y fiscal, así el grupo uno está formado por aquellas empresas que utilizan sus sistemas contables informatizados tanto para su gestión bancaria como para la gestión fiscal, el grupo dos está formado por las empresas que utilizan los sistemas contables informatizados para su gestión bancaria pero no para la fiscal, el grupo tres por aquellas empresas que utilizan sus sistemas contables informatizados para su gestión fiscal pero no lo hacen para su gestión bancaria y por último, el grupo cuatro está formado por las empresas que no los utilizan ni en su gestión bancaria ni en la fiscal (Tabla 1).

**Tabla 1. Muestras poblacionales**

<b>GRUPOS</b>	<b>GESTIÓN BANCARIA</b>	<b>GESTIÓN FISCAL</b>
1	Sí	Sí
2	Sí	No



3	No	Sí
4	No	No

Terminaremos la investigación con un análisis ANOVA para comparar medias entre las cuatro muestras de PYMES y examinar los resultados.

Para validar nuestro estudio empírico y dado que teníamos datos perdidos sobre las variables cuantitativas (Rentabilidad Económica, Rentabilidad Financiera y Productividad) analizamos las correlaciones entre las diferentes variables cuantitativas y decidimos tratar los valores perdidos con el método de máxima verosimilitud y la aplicación del algoritmo EM para la obtención del estimador. Consideramos los estadísticos descriptivos (Tabla 2) como primer paso para el análisis estadístico de las muestras.

**Tabla 2. Estadísticos Descriptivos**

		N	Media	Error típico
Productividad	1,00	51	1,6669	,09653
	2,00	5	1,0880	,20810
	3,00	10	1,4547	,06871
	4,00	8	1,5046	,09132
	Total	74	1,5816	,07111
ROA	1,00	51	2,2007	,81742
	2,00	5	-2,9240	2,68215
	3,00	10	-,6849	,74263
	4,00	8	-5,3414	2,76411
	Total	74	,6491	,72209
ROE	1,00	51	15,2968	4,03550
	2,00	5	-12,2180	12,36923
	3,00	10	-12,8340	7,64385
	4,00	8	-3,1500	2,21104
	Total	74	7,6420	3,33839

En un segundo paso analizamos la normalidad de las variables. Para ello se realizó la prueba de Kolmogorov-Smirnov. Dado que el p-valor, en las tres variables, es mayor que 0,05 observamos que sus distribuciones cumplen la propiedad de la normalidad, así que procederemos a hacer un análisis paramétrico de las variables. En primer lugar, se comprueba si se cumple heterocedasticidad utilizando la Prueba de Levene por la que se

demuestra que se han asumido varianzas iguales para las tres variables (Productividad, ROA y ROE) (Tabla 3).

**Tabla 3. Prueba de homogeneidad de varianzas**

	Estadístico de Levene	gl1	gl2
Productividad	,558	3	70
ROA	1,370	3	70
ROE	,686	3	70

\* Significativo al 95%

Al cumplir los principios de normalidad y heterocedasticidad en las muestras estudiadas se puede realizar un análisis ANOVA para contrastar las hipótesis planteadas.

### Resultados

Los resultados son estadísticamente significativos para los indicadores de rendimiento ROA y ROE no así para la productividad (Tabla 4).

**Tabla 4. Resultados del ANOVA (Intergrupos)**

	F
Productividad	1,644
ROA	4,932 **
ROE	4,695 **

\*\* Significativo al 99%

La hipótesis 1 planteaba que aquellas PYMES que utilizaban los SIC para su gestión bancaria y fiscal tenían los indicadores de rendimiento más altos que aquellas que no los utilizaban. A tenor de los resultados, efectivamente se demuestra puesto que hay una diferencia de medias significativa entre los grupos uno y cuatro en cuanto al ROA y entre los grupos uno y tres respecto al ROE (Tabla 5). Esto significa que en cuanto a la rentabilidad económica, aquellas PYMES que utilizan los SIC para la gestión bancaria y la fiscal tienen una rentabilidad económica más alta que aquellas que no la utilizan, la media del grupo 1 es de 2,20 y la del grupo 4 es de -5,34. Respecto a la rentabilidad financiera, se aprecia lo mismo pero la significación se establece entre los grupos 1 y 3. La media del grupo 1 es de 15,29 frente a los 12,83 del grupo 3 e incluso se hace negativa para las empresas del grupo 4.

**Tabla 5. Comparaciones múltiples (Bonferroni)**

Variable dependiente	(I) IT	(J) IT	Diferencia de medias (I-J)	Error típico
ROA	1,00	2,00	5,12469	2,70088
		3,00	2,88557	1,99325
		4,00	7,54207**	2,19168
ROE	1,00	2,00	27,51482	12,53947
		3,00	28,13082*	9,25412
		4,00	18,44682	10,17539

\*\* Significativo al 99%

\* Significativo al 95%

Respecto a la hipótesis segunda planteaba que aquellas PYMES que utilizaban los SIC para su gestión bancaria y fiscal tenían una productividad más alta que aquellas que no los utilizaban. Atendiendo a los resultados obtenidos se aprecia que la diferencia de medias entre los grupos no es significativa, por lo que podemos decir que es indiferente en términos de productividad que las empresas utilicen o no los SIC para su gestión bancaria y fiscal. (Tabla 6).

**Tabla 6. Comparaciones múltiples (Bonferroni)**

Variable dependiente	(I) IT	(J) IT	Diferencia de medias (I-J)	Error típico
Productividad	1,00	2,00	,57894	,28294
		3,00	,21226	,20881
		4,00	,16234	,22960

\* Significativo al 95%

#### **4. Discusión de los resultados y conclusiones.**

Atendiendo a la media de las rentabilidades (Tabla 2) los resultados indican que las empresas que utilizan SIC para toda su gestión obtienen una cifra más alta y positiva con respecto a los demás grupos de empresas que tienen una media negativa. Esto significa que el esfuerzo que hacen las PYMES por implantar, invertir y mejorar sus sistemas de información contable está relacionado con sus resultados económicos y financieros pues las empresas que no utilizan SIC o lo hacen parcialmente obtienen pérdidas. Si profundizamos en el análisis de la rentabilidad financiera ésta ha sido más alta entre aquellas empresas que utilizan los SIC en su totalidad respecto a las empresas que sólo los usan para su gestión fiscal lo que demuestra que estas últimas están desaprovechando unos recursos que les ofrece los SIC.

Aunque afirmamos que a medida que un mayor esfuerzo en utilizar SIC se corresponde con unos mejores resultados económicos y financieros; en línea con la teoría de la contingencia, somos conscientes de que en los resultados obtenidos se combinan otras variables complementarias como una alineación con la cultura organizacional y la estrategia a largo plazo. Una estrategia bien definida a favor de invertir en los SIC y en favorecer su utilización requiere de una cultura organizacional que lo acompañe, aunque en el corto plazo asignar recursos a los SIC puede detraer los rendimientos y este factor en momentos de crisis puede actuar de barrera de entrada para realizar inversiones en este tipo de tecnologías. Por lo tanto, es necesario analizar la correlación entre las inversiones en SIC y determinados cambios en la organización productiva de las empresas (en particular una mayor descentralización del proceso de trabajo, un cambio favorable en la relación con los clientes y proveedores y una mayor incorporación de trabajadores cualificados a la empresa).

Con respecto a la relación entre la productividad y la inversión y utilización de los SIC los resultados demuestran que no hay relación significativa. La justificación de estos resultados puede estar basada en que la productividad es un concepto más complejo que el que utiliza la base de datos SABI que está enfocada a los gastos de personal y sin embargo, se podría analizar la productividad desde sus tres componentes: eficiencia, cambio tecnológico y cambio de escala, lo que no ha sido objeto de este estudio.

Por otra parte, una limitación de este trabajo es el bajo ratio de contestaciones por parte de las PYMES que podría suponer un sesgo en la muestra.

Como continuación de este trabajo nos planteamos realizar un análisis sobre la regresión entre los indicadores de rendimiento y la productividad y el uso de los SIC introduciendo la variable temporal. Igualmente nos planteamos elaborar una encuesta más cualitativa dirigida a los directivos para relacionar la inversión en SIC, la estrategia y los indicadores de rendimiento en el largo plazo.

Finalmente, esta investigación aporta valor añadido en la literatura contable dada la escasez de trabajos sobre la relación entre la aplicación y manejo de los SIC para la gestión fiscal y bancaria y los indicadores de rendimiento y productividad en las PYMES en España, y abre la posibilidad de posteriores estudios sobre la materia.

#### **Agradecimientos**

Al profesor Daniel Santín por su valiosa aportación estadística, sus consejos y su enorme paciencia. Los errores de este artículo son enteramente de las autoras.

## Bibliografía

Banegas, J. y Myro, R. (2008): *Impacto de las Tecnologías de la Información en la Economía Española*. Editorial Thomson Civitas.

Barua, A., Kriebel, C.H. y Mukhopadhyay, T. (1995): "Information technology and business value: An analytical and empirical investigation" *Information System Research*, 6 (1):3-23.

Bharadwaj, A.S. (2000): "A resource-based perspective on Information Technology Capability and Firm Performance: An empirical Investigation" *MIS Quarterly*, 24:169-196.

Bharadwaj, A.S., Bharadwaj, S.G. y Konsynski, B.R. (1999): "Information Technology effects on Firm Performance as measured by Tobin's q" *Management Science*, 45 (7):1008-1024.

Black, S.E. y Lynch, L.M. (2001): "How to compete: the impact of workplace practices and information technology on productivity". *Review of Economics and Statistics*, 83(3), pp. 434-445.

Blair, R. y Hiltz, M. (2003): "At the cross-roads of change and constancy". *Health Management Technology*. [www.health-mgttech.com](http://www.health-mgttech.com).

Bonk, E.T. (1996): "The information revolution and its impact on SME strategy: The Asia pacific Economic Cooperative Forum as a model". *Journal of Small Business Management*, 34(1), pp.71-77.

Brynjolfsson, E. (1993): "The productivity of information technology" *Communications of the ACM*, 36 (12):67-77.

Brynjolfsson, E., Malone, T.W., Gurbaxani, V. y Kambil, A. (1994): "Does information technology lead to smaller firm size?". *Management Science* nº 40 (12), pp. 1628-1644.

Brynjolfsson, E. y Hitt, L. (1995): "Information Technology as a factor of production: the role of differences among firms". *Economics of Innovation and New Technology*, 3, pp.183-200.

Brynjolfsson, E. y Hitt, L. (1996): "Paradox lost? Firm level evidence on the returns to information systems spending", *Management Science*, 42 (4), pp.541-558.

Brynjolfsson, E. y Hitt, L. (2003): "Computing productivity: Firm-level evidence". *The Review of Economics and Statistics*, 85 (4), pp.793-808.

Cramm, S. (2008): "Smaller IT Budget? Pursue Value Driven development", *Harvard Business Review*, November 2008.

Dedrick, J., Gurbaxani, V., y Kraemer, K. L. (2003): "Information technology and economic performance: A critical review of the empirical evidence". *ACM Computing Survey*, 35 (1), pg. 1-28.

Dibrell, C., Davis, P.S. y Craig, J. (2008). "Fueling innovation through Information Technology in SMEs". *Journal of Small Business Management*, 46 (2), pp. 203-218.

Directorio Central de Empresas. Instituto Nacional de Estadística (en línea).

Disponible en versión HTML en:

<http://www.ine.es/inebase/cgi/um?M=%2Ft37%2Fp201&O=inebase&N=&L=>. (Consulta: 28 octubre 2008).

Dos Santos, B. y Peffers, K. (1995): "Rewards to investors in innovative information technology applications-First movers and early followers in ATMs". *Organization Science*, 6 (3), pp.241-259.

Dozier, K. y Chang, D. (2006): "The effect of company size on the productivity impact of Information Technology Investments". *Journal of Information Technology Theory and Application*, 8(1), pp. 33-47.

Duc Son, D., Marriott, N. y Marriott, P. (2006): "User's perceptions and uses of financial reports of small and medium companies (SMC) in transitional economies: Qualitative evidence from Vietnam" *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3: 218-235.

El Louadi, M. (1998): "The relationship among organisation structure, information technology and information processing in small Canadian firms" *Canadian Journal of Administration Science*, 15 (2), pp. 99-180.

Erstad, T.L. (2003): "Analyzing computer based patient records: A review of literature". *Journal of Healthcare Information Management*, 17 (4), pp.51-57.

Huang, C.J. y Liu, C.J. (2005): "Exploration for the relationship between Innovation, IT and Performance" *Journal of Intellectual capital*, 6 (2), pp. 237-252.

Ismail, N.A. y King, M. (2005): "Firm performance and AIS alignment in Malaysian SME's". *International Journal of Accounting Informations Systems*, vol nº 6, issue 4, pp.241-259.

Izushi, H. (2003): "Impact of the length of relationships upon the use of Research Institutes by SME's". *Research Policy* 32(3), pp.771-788.

Johnson, K. (2001): "Barriers that impede the adoption of pediatric information technology". *Archives of Pediatrics & Adolescent Medicine*, 155 (12), pp. 1374-1379.

Lapointe, L. y Rivard, S. (2005): "A multilevel model of resistance to information technology implementation". *MIS Quarterly*, vol 29 (3), pp 461-491.

Larsen, E. y Lomi, A. (2002): "Representing change: a system model of organizational inertia and capabilities as dynamic accumulation processes" *Simulation Modeling Practice and theory*, 10, pp.271-296.

Lee J. y Blevins, D. E. (1990). Profitability and Sales Growth in Industrialized Versus Newly Industrializing Countries. *Management International Review*, 30, pp. 87-100.

Li, M. y Ye, L.R. (1999): "Information technology and firm performance: Linking with environmental, strategic and managerial contexts. *Information and Management*, 35(1), pp.43-51.

López Sánchez, J.I., (2004). "¿Pueden las Tecnologías de la información mejorar la productividad?". *Universia Business Review*, January-March.

McGrath, K. (2006): "Affection not affliction: The role of emotions in information systems and organizational change". *Information and Organization* vol nº16: 277-303.

- Menachemi, N., Burkhardt, J., Schewchuk, R., Burke, D. y Brooks, R.G.(2006): "Hospital Information Technology and positive financial performance: a different approach to finding ROI". *Journal of Healthcare Management*, 51, 1; pp. 40-59.
- Mitchell, F., Reid, G.y Smith, J. (2000): "Information system development in the small firm: The use of management accounting". *CIMA Publishing*.
- Nieto, M.J. y Fernández, Z. (2006): "The role of information technology in business strategy of small and medium enterprises" *Journal of International Entrepreneurs*, 3: 251-262.
- OCDE: Perspectives économiques de l'OCDE: "Quels sont les facteurs qui sous-tendent la croissance dans les différents pays de l'OCDE?" Junio nº 67 volumen 2000-1.
- Pérez, R., Urquía, E. y Muñoz, C.: "Alinear TIC, estrategia y cultura en las PYMES". *Partida Doble*, 194, pp. 36-46.
- Powell, T.C. y Dent-Micallef, A. (1997): "Information Technology as Competitive Advantage: The role of human, business and technology resources". *Strategic Management Journal*, 18, pp.375-405.
- Rai, A., Patnayakuni, R. y Patnayakuni, N.(1996): "Refocusing where and how IT value is realized: An empirical investigation. *Omega*, 24(4), pp.399-412.
- Ravichandran, T. y Lertwongsatien, C. (2005): "Effect of Information Systems, Resources and Capabilities on Firm Performance: A resource based perspective". *Journal of Management Information Systems*, 21, pp. 237-276.
- Ruiz Lamas, F., Salvador Montiel, M. D. y De Santiago Boullón, S. (2007): "La reforma contable y la NIIF para PYME" *Partida Doble*, 188: 62-75.
- Sangho, L. y Kim, S.H. (2006): "A lag Effect of IT investment on firm performance" *Information Resources Management Journal*, 19, pp.43-69.
- Santhanam, R. y Hartono, E. (2003): "Issues in linking Information Technology capability to firm performance". *MIS Quaterly*, 27 (1), pp.125-153.
- Tam, K. Y. (1998): "The Impact of Information Technology Investments on Firm Performance and Evaluation: Evidence from Newly Industrialized Economies". *Information System Research*, 9 (1),pp 85-98.
- Tanabe, K. y Watanbe, C. (2005): "Sources of small and médium enterprises excellent business performance in a service oriented economy". *Journal of Services research*, 5(1), pp.5-20.
- Trott, P. y Hoecht, A. (2004): "Enterprise Resource Planning and the price of Efficiency: The trade off between business efficiency and innovative capability of firms". *Technology Analysis and Strategic Management*, 16, pp. 367-379.
- Urquía, E. y Pérez, R., (2008): Percepción y uso de las TIC en la contabilidad de las PYMES: Evidencia empírica en España. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* vol. VI (11), pp. 63-91.
- Van de Ven A.H. y Drazin, R. (1985): "The concept of fit in contingency theory" *Res Organ Behav*, vol. 7, pp. 65-333.

Verhees, J.H. y Meulenbergh, M.T.G. (2004): "Market orientation, Innovativeness, product innovation and Performance in Small Firms". *Journal of Small Business Management*, 42(2), pp. 134-154.

Wilcock, L.P. y Lester, S. (1997): "In search of Information productivity: Assessment Issues", *Journal of Operational Research Society*, 48 (11), pp.1082-1094.



## **Anexo 1. Cuestiones principales planteadas en la encuesta**

NOMBRE COMERCIAL	
PERSONA ENTREVISTADA	
CARGO	
FORMA JURÍDICA DE LA EMPRESA	
PAGINA WEB	
DIRECCIÓN ELECTRÓNICA	
AÑO CONSTITUCION	
NUMERO SOCIOS	
ACTIVIDAD	
NUMERO REGISTRO MERCANTIL	

### **TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN**

1. ¿En el diseño de las estrategias de la empresa las SIC tienen un papel relevante?
2. ¿Su empresa utiliza algún SIC para su gestión económica financiera?
3. ¿Qué carencias cree que tienen las SIC que utiliza?
4. ¿Utiliza el mismo programa contable informático para llevar la contabilidad financiera, la de costes y la de gestión de su empresa?
5. ¿Desde hace cuántos años realiza su contabilidad a través de un programa informático?
6. ¿Las SIC le permiten gestionar directamente su tesorería con los bancos?
7. ¿Las SIC le permiten gestionar sus temas fiscales con las Administraciones Públicas?
8. En general, ¿Cree usted que ha mejorado la organización administrativa de su empresa desde que utiliza TIC para llevar la contabilidad?

### **NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN**

9. ¿Conoce la nueva tecnología denominada XML (Extensible Markup Language)?
10. En caso afirmativo, ¿estaría interesado en utilizar este lenguaje gratuito para llevar a cabo su contabilidad?

### **NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL**

11. ¿Conoce la nueva Normativa Internacional de Contabilidad (NIC)?
  12. ¿Tienen previsto implantar en su empresa esta nueva normativa contable internacional?
-

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**APLICAÇÃO DO *TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING*: UM  
ESTUDO DE CASO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Nelson Hein**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC/SC

**Adriana Kroenke**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestranda em Ciências Contábeis

**Nerian José Cardoso**

Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Mestre em Ciências Contábeis

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**APLICAÇÃO DO *TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING*: UM ESTUDO DE CASO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

As técnicas de análises laboratoriais evoluíram devido ao volume de exames exigidos por médicos especialistas na qual a capacidade manual já não atendia as necessidades da demanda, necessitando de aprimoramento tecnológico. Essa reestruturação gera um aumento nos custos laboratoriais, daí a necessidade de seus administradores conhecerem seus custos para tomada de decisão. O cenário deste estudo é a determinação dos custos dos procedimentos de coleta e análise específicos de um laboratório. A pesquisa tem como objetivo geral aplicar o método de custeio baseado em atividades *Time-Driven Activity-Based Costing* nas atividades de recepção, coleta e análise em um laboratório de análises clínicas. Para tal, esta pesquisa baseia-se sobre dados colhidos em um laboratório de análises clínicas e em seus balancetes contábeis onde foram analisados os setores de recepção, coleta e análise. Foram utilizados dados de 25.536 análises realizadas em nove meses de acompanhamento. Partiu-se das premissas de que era possível efetuar os levantamentos de tempos, métodos e materiais de todos os procedimentos de recepção, coleta e análise laboratorial em um LAC; adaptar o método de custeio ABC/TDABC aos procedimentos de recepção, coleta e análise laboratorial em um LAC; e, que os custos de recepção e coleta não são desprezíveis frente aos custos laboratoriais. Como método de custeio foi utilizado o *Time-Based Costing* que é um método derivado do método *Activity-Based Costing* (custo baseado em atividade). O método baseia-se (i) na obtenção do custo unitário de fornecer capacidade e (ii) no tempo necessário para realizar uma operação, ou uma atividade. Como resultado obteve-se os esquemas de custos unitários por minuto nos setores de coleta/recepção e laboratório separadamente e em conjunto, onde ambos aparecem em sobreposição. Para finalizar foram elaboradas as equações de tempos de procedimentos e validadas suas *performances* no desempenho quanto à estimativa dos custos.

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das técnicas de análise laboratoriais ocorre devido ao volume de exames exigidos por médicos especialistas que necessitam de resultados com eficiência, além de serem altamente precisos. Para que essa demanda seja atendida faz-se necessário uma reestruturação nos laboratórios. Essas alterações geram custos do mesmo modo que os exames mais sofisticados. A evolução destes exames trouxe desafios visto que a capacidade manual já não atendia as necessidades da demanda necessitando de aprimoramento tecnológico.

Faz-se necessário a utilização de novos equipamentos que precisam ser manipulados por profissionais treinados. Para isso é necessário contar com novos profissionais aumentando o custo laboratorial, daí a necessidade de seus administradores conhecerem seus custos para tomada de decisões.

Como o departamento de custo do Laboratório de Análises Clínicas foi alvo de reestruturação, o conhecimento dos custos tornou-se também indispensável. A inovação e a sofisticação na área de saúde são de custo elevado obrigando a empresa a admitir profissionais especializados para exercerem suas funções dando origem a vários custos, alguns conhecidos, outros nem tanto. Fato é que o conhecimento dos custos é parte importante na tomada de decisão gerencial. É neste sentido ocorre a pesquisa que se descreve.

Na questão laboratorial propriamente dita, o problema se desdobra em quase trezentos exames e cada qual com suas características, procedimentos de coleta e análise específicos. O cenário deste estudo é a determinação dos custos de cada um deles, caracterizando o viés da não-trivialidade do estudo. Análise generalizada de um LAC compreendendo sua recepção, coleta e análise configuram o viés de originalidade da pesquisa. Por último e não menos importante, está a contribuição científica que a pesquisa carrega, visto que será tratada a luz da teoria de custos modernamente aceita. Neste trabalho o método de custeio aplicado, analisado e avaliado foi o *Time-Driven Activity-Based Costing*.

O tema da pesquisa revela-se no uso do método de custeio, com as atividades de recepção, coleta e análise de exames na referida LAC, com vista à determinação de um modelo padrão para o setor de análises clínicas, respeitadas as especificidades de cada qual. Diante do exposto surge a pergunta: *Qual a despesa por atividade nos procedimentos de recepção, coleta e análise de material biológico em Laboratórios de Análises Clínicas?* Como pressupostos o trabalho considerou: (i) ser possível a aplicação do método de custeio TDABC; (ii) que os custos de recepção e análise não são desprezíveis e (iii) é possível a luz do TDABC calcular o custo para um novo exame ainda não realizado pelo LAC.

Como objetivo geral visou aplicar o método de custeio baseado em atividades *Time-Driven Activity-Based Costing* nas atividades de recepção, coleta e análise em um laboratório de análises clínicas. Juntamente a eles se agregaram: apurar os custos de material, envolvidos nas etapas de recepção, coleta e análise de material biológico em LACs; apurar os custos de pessoal (salários e encargos), envolvidos no conjunto operacional de procedimentos em LACs; mensurar os tempos das atividades envolvidas na recepção, coleta e análise de material biológico; desenvolver um modelo de custeio TDABC em LACs, determinando o custo por unidade de capacidade e o tempo necessário para realizar uma operação.

## 2 CONSTRUCTO TEÓRICO

A contabilidade de custos é parte integrante da administração de uma empresa e de acordo com Pizzolato (2000, p. 137), no Brasil, a popularização da contabilidade de custos nas empresas industriais ocorreu na década de 70, durante a fase conhecida como milagre *brasileiro*, quando volumes enormes de créditos subsidiados foram distribuídos, especialmente pelo BNDES. Entretanto, uma das condições estabelecidas para uma empresa ter acesso ao crédito era, justamente, a de possuir algum sistema de contabilidade de custos. Desse modo, muitos sistemas foram desenvolvidos às pressas e, caso desejado, o próprio BNDES assessorava as empresas na implantação do sistema.

O aumento significativo da competitividade, entre empresas nos diversos ramos de atividade quer na indústria, no comércio e ainda nos serviços prestados, fez com que as empresas se vissem diante de outra realidade que é o conhecimento de seus custos para tomada de decisões. A competitividade já não permite que as empresas apliquem os preços de acordo com os custos incorridos e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam. Segundo Cassaro (1999), o conceito de sistema no campo empresarial pode ser definido como um conjunto de funções logicamente estruturadas, com a finalidade de atender a determinados objetivos. (op. cit.: p. 5) e de acordo com Guerreiro (1984) *apud* Dias Filho (2000), sistema de custo é:

“um conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum, coletando, processando e gerando informações derivadas do desempenho das operações. Esse autor explica que os objetivos específicos de um sistema de custos dependem fundamentalmente dos modelos decisórios dos usuários das informações contábeis” (op. cit.:p.2).

Martins (2001, p.28) afirma que, devido às necessidades de dados para controle e decisão, além da avaliação de estoques, é comum ver empresas adotarem sistemas de custos repentinamente, acreditando em resultados imediatos. Talvez acreditem que isso constitua uma panacéia, que seja sua solução. Ainda para Martins (2001, p. 41), custeio significa método de apropriação de custos.

Santos (1998) define método de custeio como “o critério utilizado por uma unidade, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades objeto de custos. Um método de custeio deve fornecer um tratamento adequado para identificar os custos de produção” (op. cit.: p. 66).

Na década de 80, a contabilidade gerencial sofreu duras críticas, por Johnson e Kaplan (1991). Os autores não mais concordavam com a forma que a contabilidade gerencial estava prestando informações para seus usuários para a tomada de decisões. A partir do início da década de 1990, diversas novas práticas de contabilidade gerencial começaram a surgir visando justamente superar as limitações destacadas por Johnson e Kaplan (1991), destacando-se as seguintes: *Activity Based Costing* (ABC), *Activity Based Management* (ABM), *Balanced Scorecard* (BSC), *Cost-to-Serve* (CTS) e *Interorganizacional Cost Management* (ICM).

O critério de Custeio ABC (*Activity Based Costing* – Custeio Baseado em Atividades) surgiu neste momento e difere de absorção pela maneira como acumula os custos (COGAN, 2002, p. 43). Para Oliveira e Perez Jr. (2000, p.165),

“O ABC é um sistema fundado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Seu interesse baseia-se nos gastos indiretos ao bem ou serviço produzido, uma vez que os custos primários (matérias-primas e mão-de-obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto. A metodologia desse método parte do princípio de que todos os custos incorridos numa empresa acontecem na execução de atividades, como: contratar mão-de-obra, comprar matéria-prima, pagar salários e fornecedores etc.”

Para Cogan (2002, p. 43) “os custos são atribuídos às atividades baseadas no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos dos custos, tais como produtos ou serviços baseados no uso das atividades”. Neste critério, os recursos e as atividades geram custos, enquanto no custeio por absorção os produtos é que geram custos. Esse método busca identificar os direcionadores de custos para custear as atividades através da mensuração do custo e do desempenho do processo relativo às atividades e aos objetos dos custos.

De acordo com Ostrenga (1997), o custeio baseado em atividades é uma técnica para se calcular custos de “objetos”. Os objetos em questão podem ser produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, segmentos de clientes, canais de distribuição ou qualquer outra coisa do interesse da gerência. Os custos no ABC são calculados de forma que os custos indiretos atribuídos a um objeto reflitam os serviços indiretos realmente executados para esse objeto ou por ele consumido.

Para Khoury e Ancelevicz (2000), os objetivos principais do sistema de custeio ABC são o de obter informações mais acuradas dos custos dos produtos e/ou serviços prestados e o de identificar os custos relativos das atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas.

Com as novas tecnologias e a robótica em muitas atividades exigem um menor número de funcionários, porém com custos elevados, o que aumenta conseqüentemente o controle de custos em seus produtos e/ou serviços produzidos. Para Horngreen (2000, p.103) o ABC “evidencia o custo das atividades como objetos fundamentais de custo e utiliza o custo das mesmas como base de atribuição a outros objetos de custo, como produtos, serviços ou clientes”.

A variação TDABC do método ABC original é justificado por Kaplan (2007, p. 1) nas seguintes palavras “o tradicional modelo ABC tem sido de difícil execução para muitas organizações, devido às elevadas despesas de execução na entrevista de pessoas, para o inquérito inicial do método ABC”, surgindo assim uma variação do método que exige apenas dois parâmetros: (i) custo por unidade de tempo da capacidade e (ii) o tempo necessário para realizar uma operação ou de uma atividade.

Segundo Kaplan (2007, p.9) “o TDABC [...] é mais simples, mais barato e muito mais poderoso que o método ABC convencional”. Kaplan ainda explica que o TDABC simplifica o processo de custeio ao eliminar a necessidade de pesquisas e de entrevistas com os empregados, para a alocação de custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los para os objetos de custos. O modelo, segundo Kaplan (2007, p. 9) “atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos, por meio de um referencial simples que exige apenas dois conjuntos de estimativas”. Kaplan ainda agrega que nenhum deles é de difícil obtenção, sendo elas: primeiramente, os custos de fornecimento de capacidade de recursos. Nesse passo inicial o modelo TDABC calcula os custos de todos os recursos – pessoal, supervisão, ocupação equipamentos e tecnologia. Esse custo total é dividido pela capacidade, que é o tempo disponível dos empregados que efetivamente executam o trabalho.

Em segundo momento o TDABC usa a taxa do custo da capacidade para distribuir os custos dos recursos departamentais entre os objetos de custos, estimando a demanda de capacidade de recursos por cada objeto de custos, tipicamente tempo. É importante salientar que o modelo exige apenas uma estimativa do tempo necessária para processar determinado pedido de clientes, contudo não exige que todos os pedidos sejam iguais, permitindo que a estimativa de tempo varie em função das características específicas de cada caso. Kaplan ainda agrega que o modelo TDABC usado em empresas “é capaz de abarcar complexidade, em vez de ser forçada a adotar o modelo ABC simplificado e inexato para refletir a complexidade dos negócios”. Como nos LACs, os procedimentos adotados nas análises de material biológico é complexo por natureza.

O TDABC usa o tempo para direcionar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos, como transações, pedidos, serviços e clientes. O uso do tempo como principal direcionador de custo e como critério básico para distribuição de capacidade de recursos permite que o TDABC suprima do método ABC convencional a fase complexa de alocação de custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los aos objetos de custos. O TDABC “usa o tempo como principal direcionador de custos, uma vez que a capacidade da maioria dos recursos, como pessoal e equipamentos, pode ser mensurada de imediato” (KAPLAN, 2007, p. 26) pela duração do tempo em que ficam disponíveis para a execução do trabalho.

Inicialmente o modelo desenvolve as equações que estimam as demandas de capacidade de recursos expressas em tempo. O ABC convencional direciona os custos das atividades aos produtos pelo critério de quantidade de transações, como número de ajustes, de encomendas por clientes, de solicitações de clientes, de ciclos de produção, de recebimento de materiais, de movimentação de materiais e de pagamento a fornecedores.

As equações de tempo são criadas pela igualdade formada entre:

Tempo de Processamento = soma da duração de cada atividade

Algebricamente pode-se expressar isto por:

$$TP = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_i X_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

Onde  $\beta_0$  é tempo-padrão para a execução da atividade básica,  $\beta_i$  são os tempos para atividades incrementais e  $X_i$  é a quantidade de atividades incrementais.

Estas equações de tempo, especificamente para o acompanhamento de material biológico em LACs são extremamente diferentes nos seus dois sentidos em que serão usadas. A saber, na fase da coleta as equações de tempo são pequenas, pois não há muitas variações entre um exame e outro, contudo na fase da análise propriamente dita, elas se tornam maiores, pois o número de procedimentos em cada análise é diferenciado.

### 3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para a elaboração deste artigo foram utilizados dados constados em balancetes referente ao período de 02/01/2007 a 09/09/2007 e nos relatórios internos do LAC sobre o número e tipos de exames realizados no mesmo período. A pesquisa se enquadra como exploratória devido à escassez de material bibliográfico a respeito do *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC). Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso que se pretende generalizar por meio de um modelo matemático. Beuren e Raupp informam que neste tipo de procedimento o pesquisador “tem a oportunidade de verificar in loco os fenômenos a serem pesquisados, podendo ser de grande valia quando bem aproveitados” (2004, p. 84).

A abordagem do problema da pesquisa se classifica como sendo quantitativa. Beuren e Raupp apontam que “a abordagem quantitativa é freqüentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade de fenômenos” (2004, p. 93).

O objeto de estudo desta pesquisa é um LAC situado na cidade de Balneário Camboriú, tratando-se de uma empresa do ramo de prestação de serviços, enquadrada como “simples nacional” e que explora o ramo de atividade de análises laboratoriais. A composição funcional da empresa alvo é de 7 (sete) funcionários, sendo dois recepcionistas, dois responsáveis pela coleta de material biológico, contudo em tempo parcial, pois também operam como auxiliares de laboratório. Trabalham dois bioquímicos responsáveis técnicos e um auxiliar de serviços gerais, que atua basicamente na desinfecção e higienização de ambientes e instrumentos.

Diante dos objetivos do trabalho coube aos autores buscar o universo a ser pesquisado bem como definir seus instrumentos. Yin (2001, p. 107) apresenta algumas fontes de evidências para os estudos de caso, destacando como principais a documentação, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos.

As características apresentadas da pesquisa (estudo de caso), os instrumentos ou fontes de evidências utilizadas são a documentação, entrevista focalizada e a observação direta ou simples. Yin (2001, p. 119) defende a utilização de várias fontes de evidências para estabelecer a validade e a confiabilidade de um estudo de caso, o que se aplicada nesta pesquisa.

A documentação é descrita por Colauto e Beuren (2003, p. 134) “como uma valiosa fonte de coleta de dados nas pesquisas em ciências sociais”. Para Yin (2001, p. 109), “os documentos desempenham um papel óbvio em qualquer coleta de dados, ao se realizar estudos de caso”. Esta pesquisa utilizou-se da documentação como forma de obtenção das informações necessárias ao cálculo dos custos em unidade de tempo, como apregoa o TDABC.

Outro instrumento de pesquisa utilizado, neste estudo de caso, é a entrevista focalizada. A vantagem da entrevista focalizada, segundo Selltiz et al. (1995, p. 296), é o fato de “limitar o entrevistado à discussão de problemas a respeito dos quais deseja conhecimento” Gil (1999, p. 120), corrobora esta idéia afirmando que “o entrevistador permite ao entrevistado falar livremente sobre o assunto, mas, quando este se desvia do tema original, esforça-se para a sua retomada”. Já Colauto e Beuren (2003, p. 131) afirmam que “a entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente à população selecionada e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder a questão estudada” (2003, p.131).



No caso desta pesquisa a entrevista permitiu ao entrevistador obter informações que necessita através de diálogos mantidos com os responsáveis técnicos, que por sua vez são os gestores do LAC alvo. Neste estudo de caso aplicou-se mini-entrevistas durante as visitas de tomada de tempo com o intuito de agregar informações sobre o processo de atendimento aos pacientes, a coleta e principalmente na análise do material biológico. Estas visitas foram realizadas a sede da LAC alvo.

Outra fonte de evidências ou instrumento de pesquisa utilizado foi a observação, o que permitiu o conhecimento dos fatos através da visualização dos fatores envolvidos. Conforme Colauto e Beuren (2003) são conceituados três tipos de observação: observação simples, direta ou assistemática; observação participante; observação sistemática. No caso desta pesquisa, utilizou-se a metodologia da observação simples, direta ou assistemática para a obtenção dos dados necessários à consecução do estudo.

Yin (2001, p. 115) entende que a “observação direta ocorre quando o pesquisador realiza a visita de campo ao local escolhido para o estudo de caso”. Explica ainda que neste tipo de observação incluem-se as observações de trabalho. Neste estudo devem ser entendidas como de atendimento aos pacientes, da coleta de material biológico e análise destes materiais e outras atividades semelhantes, que emergiram durante a pesquisa, pois os laboratoristas responsáveis atuam também como gestoras do negócio, participando seu tempo ao laboratório e na administração. Gil (1999, p.111) entende que a observação simples é “aquela em que o pesquisador, permanecendo alheio à comunidade, grupo ou situação que pretende estudar, observa de maneira espontânea os fatos que aí ocorrem”.

A fonte de evidências, aqui descritas permitiu aos pesquisadores uma compreensão sobre os fatos relacionados como o objeto deste estudo e ainda proporcionou informações, garantindo resultado que servem de escopo para o alcance dos objetivos propostos.

A pesquisa foi realizada tomando como eixo central o conjunto de exames oferecidos pelo LAC. O LAC estudado realiza todos os exames pedidos pelo Sistema Único de Saúde, que totalizam 318 tipos diferentes de análise em contraposição aos 859 oferecidos pelo LAC alvo.

Foram acompanhados os tempos de recepção e coleta num período de 12 dias em horário normal de funcionamento, a saber: recepção das 7:00h às 18:00, a coleta de material biológico das 7:00h às 9:30h. Estes valores foram cronometrados e podem ser verificados entre os anexos da pesquisa. A recepção compreende abertura e distribuição das senhas, cadastramento do paciente, emissão de autorização dos exames, encaminhamento à coleta e entrega de resultados de exames realizados. Nos casos de exames de urina, fezes e esperma o setor de recepção atua também como coleta de material. As atividades de coleta iniciam com o recebimento da requisição dos exames e sua classificação que basicamente compreendem a coleta de sangue e de material ginecológico. Evidencie-se que os custos de material na coleta de sangue são inferiores quando se tratando de coleta de material ginecológico.

A parte laboratorial consiste na recepção do material coletado onde é preparado para futura análise. Estes procedimentos são realizados pelo grupo de coleta, que a partir desta atividade passa a pertencer ao conjunto de custos do setor de análise. Preparados o material biológico, este é encaminhado ao setor de análise propriamente dito, em que os materiais são submetidos a testes pelo corpo de bioquímicos e que resultam na

mensuração procurada inicialmente pelo pedido de entrada. Após a aferição, contagem e checagem dos resultados, estes voltam ao setor de recepção onde aguardarão retirada física ou virtual. Estes procedimentos também foram cronometrados e também compõem alvo de estudo desta pesquisa.

O trabalho seguiu as sugestões apresentadas por Kaplan e Andersen (2007), seguindo o roteiro por eles sugerido: (a) começar pelos processos mais custosos; (b) definir o escopo do processo; (c) determinar os principais direcionadores de tempo; (d) usar variáveis indutoras prontamente disponíveis; (e) começar com simplicidade e (f) envolver o pessoal na construção e validação do modelo.

Iniciar o modelo TDABC onde se gasta mais tempo e verificar se incorre em mais custos é a primeira sugestão. Segundo Kaplan “a exata modelagem dos custos desses processos exercerá maior impacto potencial sobre os resultados financeiros” (2007, p. 40). Isto sugere que a pesquisa tenha o bom senso de começar com um modelo que meça como os diferentes segmentos de clientes consomem os recursos dispendiosos de recepção/coleta e análise laboratorial.

A definição do escopo do processo nos setores, sob investigação, deixará claro sobre onde inicia e onde acaba o processo. Isto sugere que se deve avaliar inclusive tempo gasto ao telefone, preparação de reuniões e visitas a uma agência dos correios.

Para cada atividade deverá ser feita a identificação dos fatores mais significativos e influentes que consomem tempo de recursos (capacidade). Contudo, Kaplan e Andersen (2007) alertam que as empresas não devem adotar novas tecnologias de coleta de dados apenas para alimentar o modelo TDABC. Mas, no caso da falta de dados sobre os processos importantes que consumam alta porcentagem dos custos totais, tais lacunas são justificativas para o desenvolvimento de novos sistemas de coleta de dados sendo que “o investimento mais do que justifica se a falta de informação comprometer e gestão do negócio” (KAPLAN, 2007, p. 41).

O fator de simplicidade apresentado por Kaplan e Andersen (2007) sugere que se use uma variável indutora na equação. Caso se necessite de mais exatidão, deve verificar-se que dados estão disponíveis para aumentar a acurácia.

O envolvimento do pessoal na construção do modelo eleva o nível do modelo, pois como adverte Kaplan “os modelos de custo são apenas tão bons quanto a organização os considere bons” (2007, p. 41). E agrega “quando se ignoram as contribuições do departamento, compromete-se a adesão e, em última instância, reduz-se o impacto” (2007, p. 41).

#### **4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS**

A atividade do Laboratório de Análises Clínicas alvo é a prestação de serviços na forma de análise laboratorial, o que compreende basicamente ao atendimento de pacientes que procuram o LAC por solicitação médica. Todos os processos já descritos no capítulo anterior oferecem oportunidade de mensuração dos custos envolvidos, embora que na maioria dos casos isto seja de difícil decomposição, não devido à recepção e coleta, que possuem um conjunto de atividade ínfimo, se comparado ao setor de análises, que possui por orientação da ANVISA (Associação Nacional de Vigilância e Inspeção Sanitária) os métodos e meios bem definidos, mas diante do volume de possibilidades oferecidas torna o rateio de difícil discussão.

A seguir são apresentados os custos retirados do balancete de verificação compreendido entre o período de 02/01/2007 a 30/09/2007, perfazendo um total de 189 úteis. Foram analisadas as despesas ocasionadas por salários e encargos,

especificamente designados por: pró-labore (sócios bioquímicos), salários (recepcionistas, coletores e sanitarista), INSS, FGTS, contribuição e sindical. Será dissecado do balancete os valores repassados a terceiros e se dará por denominação de outras despesas o conjunto de gastos com água, energia elétrica, telefone, material de expediente, despesas postais, seguros, manutenção e conservação, aluguéis, fretes e carretos, material para expediente clínico, depreciação, vigilância e segurança, assinaturas e mensalidades, assistência médica, material de consumo e consumo de gás. Os montantes de cada setor podem ser acompanhados pela Tabela 1, que irá utilizar para a recepção e coleta o termo Setor-1 e para as análises laboratoriais Setor-2. Os custos correspondem aos 20.359 exames internos realizados e dos 5.177 exames enviados a outros laboratórios (externos).

**Tabela 1- Especificação dos custos (R\$) por setor de recepção e coleta, análise**

<b>Especificação</b>	<b>Setor-1</b>	<b>Setor-2</b>	<b>Soma</b>
<b>Salários e encargos</b>			<b>64.513,13</b>
Pró-labore		29.536,33	29.536,69
Salários	12.075,83	7.064,07	19.139,90
INSS	4.340,68	8.368,32	12.708,64
FGTS	966,07	1.953,19	2.919,26
Cont. Sindical	80,00	128,64	208,64
	17.462,58	47.050,55	
<b>Serviços de Terceiros</b>			<b>46.799,77</b>
Honorários Contábeis	894,56	2.410,28	3.304,84
LACs externos		43.494,93	43.494,93
	894,56	45.905,21	
<b>Despesas Administrativas</b>			<b>44.525,87</b>
Água	220,50	661,50	882,00
Energia elétrica	133,50	401,11	534,61
Telefones	4.464,89	496,10	4.960,99
Material de expediente	3.219,20		3.219,20
Despesas postais	109,60		109,60
Seguros	357,59	1.072,77	1.430,36
Manutenção e conservação		223,35	223,35
Aluguéis	7.377,20	4.584,80	12.462,00
Fretes	89,13		89,13

Material clínico	2.419,25	7.257,92	9.677,17
Depreciação	273,35	820,06	
Vigilância e segurança	709,29	472,86	1.182,15
Assinaturas e mensalidades	1.975,15	5.925,50	7.900,65
Assistência médica	693,49		693,49
Material de consumo	49,21		49,21
Gás		18,55	18,55
	21.591,35	21.934,54	
<b>Soma</b>	<b>40.448,49</b>	<b>115.390,30</b>	<b>155.838,79</b>

Fonte: Balancete de verificação de 02/01/2007 a 30/09/2007.

Os valores apresentados foram retirados do balancete jan./set. do LAC alvo. Contudo, as despesas administrativas merecem algumas considerações. No caso dos gastos com água e luz, os valores estão separados, pois as atividades dos dois setores já apresentados ocorrem no mesmo prédio, contudo ambos possuem contas separadas, facilitando a análise. Com a conta telefônica ocorre o mesmo. Material de expediente aqui compreende material de escritório: papel, tinta, caneta, lápis, etc. e seu valor foi totalmente discriminado para o Setor-1, o mesmo ocorreu com as despesas postais. O valor do seguro foi rateado com relação aos valores dos equipamentos constantes em cada setor, sendo que o Setor-2 (análise) possui muito mais valor a ser segurado. A aferição de equipamentos do Setor-2 explicam os custos de manutenção naquele espaço. A área do Setor-1 é maior que a do Setor-2, isto justifica a diferença no valor do aluguel pago e dos serviços de vigilância e segurança. Os fretes são totalmente dirigidos pelo Setor-1. Mesmo que seja material do Setor-2, é o Setor-1 que operacionaliza este processo. Os materiais clínicos têm um custo maior no Setor-2 por motivos óbvios, contudo, não são desprezíveis os valores associados no Setor-1 que chega próximo dos 25% de sua totalidade. A depreciação se faz sentir mais no Setor-2 devido aos equipamentos, cuja obsolescência tecnológica é mais fortemente sentida. Aos gastos com assinaturas é maior no Setor-2 por se tratar de um lócus que necessita estar permanentemente atualizado com os procedimentos laboratoriais que são adotados por força de lei ou convenção. O gasto com assistência médica advém da necessidade de intervenção de profissionais médicos em socorro a clientes que sofrem algum problema durante a fase de coleta. Os custos de material de consumo (bolachas, açúcar, sucos, etc) e gás são inexpressivos, contudo são usados na análise.

Para o tratamento do custeio pelo método TDABC, foi necessário a verificação da capacidade de trabalho em cada setor, ou seja, a quantidade de tempo disponível nos setores de recepção, coleta, e análise. Sabe-se que o LAC investigado trabalha um total de 44 horas semanais, divididas em 5 (cinco) dias de atividade. Contudo o horário de funcionamento do LAC é das 7:00h às 18:00h o que daria semanalmente uma diferença de uma hora, porém aqui não foram computados os tempos de folga nas atividades que ocorrem três vezes no período, uma pela manhã, parada para o almoço e uma pausa pela tarde, que devido às atividades laboratoriais são de difícil controle, por motivos técnicos.

Cada funcionário trabalha 9 horas diárias, havendo duas recepcionistas este valor sobe para 18 horas diárias. Dois coletores dedicam duas horas e meia para a coleta, ou seja, mais 5 horas de capacidade produtiva. A higienização ocorre no setor de recepção e coleta no início e no final do período, o que acumula mais duas horas de trabalho, totalizando no setor 25 horas de labor. Ao se supor uma ociosidade de 25%, resulta em labor diário do setor 18,75 horas. Num universo de 189 dias haverá uma capacidade de 3543,75 horas, que transformadas em minutos resulta em 212.625 minutos. No setor de análise, a força de trabalho é composta por dois bioquímicos (9 horas cada) e dois auxiliares de laboratório (que são os coletores do setor de recepção e coleta), que trabalham 6,5 horas no setor de análises. Assim, o total de horas trabalhadas perfaz 38 horas. Supondo uma mesma ociosidade de 25%, chega-se em 28,5 horas efetivamente trabalhadas. Em um total de 189 dias haverá uma disposição de 5386,5 horas, ou ainda, 323.190 minutos.

Tomando os custos associados no período, a saber: R\$ 40.448,49 no setor-1 (recepção e coleta) e R\$ 115.390,30 no setor-2 (análise), totalizando R\$ 155.838,70. Fazendo uma análise de tempos pode-se inferir que o minuto no setor de recepção e coleta, custa R\$ 0,19 e no setor de análise o custo unitário (do minuto) é de R\$ 0,36. Porém há uma ressalva a ser feita, pois no período das 7:00 horas até às 9:30 os dois auxiliares de laboratórios atuam como coletores, ou seja, o custo destes dois funcionários durante o período das primeiras duas horas e meia de atividade acumula no setor-1, enquanto que às seis horas e meia restantes, impactam no setor-2 (análise). O custo médio do laboratório (tomados os dois setores) é de R\$ 0,62 por minuto. O valor fica mais próximo do custo do setor-2 (análise), pois lá ocorrem os maiores custos, porém lá também há maior capacidade de trabalho.

Analisando o tempo médio dos exames realizados, chega-se a um número aproximado de 12min30s por análise realizada. Estes valores, contudo necessitam de uma verificação, pois a distribuição de tempos de exame não é uniforme.

**Tabela 2 - Custo (R\$/min) do setor de recepção, coleta e higienização.**

HORÁRIO	FUNCIONÁRIOS RECEPTÃO	FUNCIONÁRIOS COLETA	FUNCIONÁRIOS HIGIENIZAÇÃO	CUSTO P/ MINUTO R\$
7:00 às 8:00	2	2	1	0,34
8:00 às 9:30	2	2	-	0,27
9:30 às 17:00	2	-	-	0,14
17:00 às 18:00	2	-	1	0,21

Fonte: Dados da pesquisa.

Os valores obtidos nas tabelas devem-se a utilização de médias ponderadas, pois se sabe que do setor-1 (recepção e coleta) o minuto de trabalho custo R\$ 0,19, contudo ele deve ser ponderado, ou seja, na primeira hora de trabalho há 5 funcionários no setor a um custo de R\$ 0,34 por minuto. Passada a primeira hora, o responsável pela desinfecção abandona seu posto e vai ao laboratório (setor-2), voltando somente no final do período para nova higienização, neste momento o custo baixa para

R\$ 0,27 o minuto. Desta primeira hora até a metade da segunda hora ficam no setor-1 quatro funcionários. Depois de passadas duas horas e meia, os coletores seguem para o laboratório onde iniciam a pré-análise (setor-2), ficando apenas dois recepcionistas no setor-1 a um custo de R\$ 0,14 o minuto. Ao final do período, com a volta do responsável pela desinfecção volta a um total de três funcionários e o custo volta a R\$ 0,21 o minuto.

**Tabela 3 - Custo (R\$/min) do setor de análise e higienização.**

HORÁRIO	FUNCIONÁRIOS RECEPÇÃO	FUNCIONÁRIOS COLETA	FUNCIONÁRIOS HIGIENIZAÇÃO	CUSTO P/ MINUTO R\$
7:00 às 8:00	2	-	-	0,21
8:00 às 9:30	2	-	1	0,31
9:30 às 17:00	2	2	1	0,51
17:00 às 18:00	2	2	-	0,41

Fonte: Dados da pesquisa.

De modo similar, o setor-2 (análise) inicia o dia com R\$ 0,21 o minuto, momento em que trabalham apenas dois bioquímicos no laboratório. Passada a primeira hora, o setor recebe o funcionário responsável pela higienização, subindo o custo para R\$ 0,31 o minuto, com a chegada dos coletores do setor-1, que passam a ser laboratoristas do setor-2, o custo sobe para R\$ 0,51 o minuto, baixando ao final do período para R\$ 0,41 o minuto, que é quando o responsável pela higienização volta ao setor-1 para terminar seu dia.

É importante salientar que o custo dos funcionários é proporcional aos custos do setor, por exemplo, o minuto de higienização no setor-1 vale R\$ 0,07, enquanto que no setor-2 vale R\$ 0,10 o minuto. O mesmo ocorre com os coletores/laboratoristas, fazendo o custo do minuto variar na mesma escala.

**Tabela 4 - Custo (R\$/min) na recepção, coleta e análise.**

HORÁRIO	FUNCIONÁRIOS RECEPÇÃO	FUNCIONÁRIOS COLETA	FUNCIONÁRIOS HIGIENIZAÇÃO	CUSTO P/ MINUTO R\$
7:00 às 8:00	2	2	1	0,34
8:00 às 9:30	2	2	-	0,27
9:30 às 17:00	2	-	-	0,14
17:00 às 18:00	2	-	1	0,21

Fonte: dados da pesquisa.

O custo unitário por setor agora é somado, sendo que na primeira hora da manhã seu custo é de R\$ 0,55 o minuto, da primeira hora até a segunda hora e meia alcança R\$ 0,58. Após este período adentra ao maior custo diário chegando em R\$ 0,65 o minuto e baixando na última hora do dia para R\$ 0,62.

Organizados os custos por unidade de tempo da capacidade, será apresentamos as equações dos tempos, que determinaram o tempo despendido em um dia normal de trabalho.

Os dias analisados foram denominados de “normais” por não terem sido feitas coletas de tempo em dias que precedem feriados (ou os conhecidos *feriadões*). Além disso, não foram consideradas as segundas-feiras, que usualmente são mais concorridas em laboratórios e as sextas-feiras, que tipicamente são pouco procuradas. Os tempos obtidos foram os seguintes:

**Tabela 5 - Duração média dos procedimentos de recepção, coleta e análise laboratorial de material biológico.**

Procedimento	Duração média do procedimento
X <sub>1</sub> : Recepção do cliente (antes e depois da coleta de material)	252 segundos = 4,20 minutos
X <sub>2</sub> : Coleta de sangue (por cliente)	186 segundos = 3,10 minutos
X <sub>3</sub> : Exame Laboratorial de sangue (por exame)	201 segundos = 3,36 minutos
X <sub>4</sub> : Bioquímico (por exame)	60 segundos = 1 minuto
X <sub>5</sub> : Exame de fezes	90 minutos
X <sub>6</sub> : Exame de urina	15 minutos
X <sub>7</sub> : Espermograma	60 minutos
X <sub>8</sub> : Confecção do relatório (instrumental)	36 segundos = 0,6 minuto
X <sub>9</sub> : Confecção do relatório (manual)	288 segundos = 4,80 minutos
X <sub>10</sub> : Despacho e recebimento de exames externos ao laboratório (média dos grupos)	144 segundos = 2,4 minutos

Fonte: Elaborado pelos autores.

As equações dos tempos dos procedimentos diários no laboratório ficaram assim descritos matematicamente:

$$TP_1(\text{Recepção/Coleta}) = 4,20X_1 + 3,10X_2 + 16$$

$$TP_2(\text{Laboratório-instrumental}) = 3,36X_3 + 1X_4\{\text{se Bioquímico}\} + 0,6X_8 + 8$$

$$TP_3(\text{Laboratório-manual}) = 90X_5 + 15X_6 + 60X_7 + 4,80X_9 + 4$$

$$TP_4(\text{Externo}) = 4,20X_1 + 3,10X_2 + 2,40X_{10} + 24$$

O valor de  $\beta_0$  médio para cada caso foi o tempo estimado que os atendentes utilizam no atendimento a telefonemas e explicações concernentes aos exames. Trata-se de um grupo de tempos muito difícil de ser ajustado, pois depende de circunstâncias momentâneas. Além disso, a casos em que a coleta e exame necessitam ser refeitos, porém no acompanhamento feito não houve registro do mesmo, contudo em entrevista foi apresentado este problema de re-trabalho.

Outro detalhe que merece registro é a questão de exames em que o cliente faz o pagamento direto ao setor de recepção e coleta. Esse procedimento mesmo podendo parecer fácil e rotineiro, tem por característica ser extremamente variável, ou seja, às vezes é muito rápido, outras vezes bastante demorado.

No cômputo geral dos dados o trabalho chegou a um atendimento médio de 32 clientes ao dia com um total de 67 exames a serem confeccionados. Mesmo fugindo do escopo de trabalho, registra-se que ocorre uma ociosidade de mais de 50% no uso do laboratório. Isto causado pelo número de atendimentos, elevado número de atendentes e laboratoristas e ao grande número de exames realizados externos ao laboratório estudado.

Para obter o custo do exame basta agora fazer um prognóstico de sua duração e multiplicar pelo custo unitário no setor, assim se obterá o custo do exame.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No caso específico do Laboratório de Análises Clínicas estudado o que preocupava na aplicação do TDABC era o tamanho empresa e suas pequenas transações. Porém, o que determinou o grau de compatibilidade tem menos a ver com tamanho que com outros fatores, como os que seguem:

Padronização dos processos: quanto mais repetitivos forem os processos, mais fácil será modelá-lo por meio das equações de tempo;

Diversidade de produtos e clientes: quando se tem apenas poucos produtos ou clientes eles são relativamente semelhantes uns aos outros. Este fator já havia sido mencionado por Kaplan (2007, p. 278), acrescentando que “a acuracidade dos sistemas de custo padrão ou do ABC convencional poder ser suficiente”. Se, contudo, os produtos da empresa forem diversificados, em termos de volumes de vendas, grau de padronização e nível de serviços, os benefícios de um modelo de custeio mais acurado compensam seus custos.

Custos altos e crescentes: uma pequena empresa, como a estudada, pode beneficiar-se com o modelo TDABC pela sua magnitude e pela tendência dos custos indiretos verificados na organização. Sem um modelo de custeio exato, mesmo as pequenas empresas tendem a acrescentar muitas variações à seus produtos e serviços e aceitar muitos pedidos especiais de clientes, fatores que acarretam aumento do consumo de recursos.

Disponibilidade de dados: o modelo TDABC exige dados sobre as transações. Neste trabalho os dados não estavam disponíveis de imediato nem puderam ser recuperados de alguma fonte. Contudo, mesmo o número de exames sendo elevado, ele



foi extremamente simplificado pela existência de equipamentos eletrônicos no setor de análise, que inicialmente foi imaginado extremamente complexo e cheio de etapas diferenciadas.

Sobre as equações de tempo, imaginou-se que com a inclusão de mais características e direcionadores de processo no modelo, fez parecer inicialmente que o TDABC fosse ainda mais complexo que o método convencional. Isto não ocorreu, pois as equações de tempo devem ser compreensíveis e fundamentadas na realidade das operações. Este estudo recomenda não construir equações de tempo com direcionadores que não estejam prontamente disponíveis. Tampouco, sugere-se que desenvolver equações para processos que o pessoal operacional não possa descrever em termos simples. Do mesmo modo, nem todas as equações dos processos exigem o mesmo rigor. No caso dos processos de baixo custo e poucas variáveis, como é o caso da pesquisa que se encerra, as equações de tempo podem ser substituídas por meras estimativas de tempo. Kaplan (2007, p. 279) acrescenta que “o modelador do TDABC expandirá as equações de tempo conforme as necessidades e o fará apenas quando o acesso aos direcionadores adicionais for imediato”.

O LAC estudado não usava nenhum método de custeio. Contudo, caso houvesse algum existente, em especial o ABC convencional este poderia ser usado. Pois, com o modelo ABC já estariam definidos os processos básicos e as estruturas das atividades.

Kaplan chama atenção ao fato de que o TDABC deve ser realizado em equipe. Inicialmente, a pesquisa se desenvolveu sem efetivamente levar em conta esse enlace. Entrementes, foi observado que as equipes de ambos os setores estudados (Recepção/coleta e laboratório) se comunicavam efetivamente. O modelo TDABC exigiu dados específicos e estes dados se compartilhados afetam decisivamente a elaboração e implantação do exposto, além de tornar a simulação e avaliação do modelo possível.

Nesta pesquisa, a presença da academia (e de suas exigências de prazo e método) fez com que as equações de tempo fossem organizadas pelos autores, contudo esta atribuição pode ser delegada a algum líder de equipe da TDABC. Este responsável deverá construir, manter, modificar, adaptar e fazer evoluir o modelo.

Embora os funcionários que executam o mesmo processo possam apresentar diferenças de desempenho, estas variações não influenciam os custos dos exames. Estas variações desaparecem quando são tomados tempos médios. Evidentemente, quanto maior o grupo mais acurado será o tempo estimado para servirem de parâmetros nas equações de tempo. A identificação de variações resultantes do nível de treinamento e de habilidade dos empregados é importante para a melhoria das operações, mas não influenciam os custos usados para gerenciar produtos. Contudo, deve-se monitorar a disponibilidade e desempenho de cada empregado para propósitos de custeio estratégico.

Como o modelo TDABC monitora e quantifica sistematicamente a capacidade fornecida, mas não usada, para processamento das transações, para a produção e entrega de produtos e para a prestação de serviços aos clientes. Os praticantes do TDABC também podem identificar desperdícios e examinar as equações de tempo em busca de ineficiências nos processos. Ao fazer entrevistas para estimar os parâmetros a serem incluídos nas equações de tempo, a equipe envolvida no projeto tem condições de avaliar as etapas do processo como agregadoras de valor ou não-agregadoras de valor.

Os tempos e em consequência, os custos referentes a etapas do processo que não adicionam valor tornam-se alvos das metodologias de gestão enxuta e de melhoria dos processos.

O cálculo do tempo necessário para realizar uma operação ou uma atividade foi apresentado pela confecção das equações de tempo:  $TP_1$ ,  $TP_2$ ,  $TP_3$  e  $TP_4$ . Logo, se dá como respondida a questão de pesquisa.

A hipótese de que os custos na recepção e coleta não são desprezíveis foi confirmada. De fato os custos de recepção e coleta não são desprezíveis frente aos custos laboratoriais, mas um detalhe que o trabalho supunha como óbvio, ou seja, que os procedimentos laboratoriais fossem extremamente mais volumosos e complexos em relação à recepção e coleta se mostrou completamente falsa. A composição e detalhamento do laboratório podem ser classificados como simples, visto que a maioria dos exames é realizada por máquinas, o que desfaz a idéia de que o Setor-2 é mais complexo, mas sim sofisticado.

O objetivo geral foi atendido, na medida em que as exigências básicas do modelo TDABC foi atendido, tanto no seu primeiro requerimento (determinação por unidade de tempo) e o segundo (determinação do tempo necessário para realizar uma operação). Como não se conhecia o modelo aplicado em LACs na literatura, o viés da cientificidade se mostra alcançado.

O objetivo geral foi alcançado, apoiado nos objetivos específicos elencados no início do trabalho. Conforme os mesmos eram alcançados, o objetivo geral se revelava. Assim, foi feito o levantamento dos custos dos materiais envolvidos nas etapas de recepção/coleta e análise material biológico no LAC alvo. Do mesmo modo foram apurados os custos de pessoal (salários e encargos), envolvidos no conjunto operacional de procedimentos do LAC. Mesmo parecendo óbvios estes dois procedimentos apontados como objetivos, eles receberam atenção especial e diferenciada, pois sequer o LAC alvo dispunha de todos os dados organizados e seus registros eram precários para os padrões contábeis na atualidade.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Maria Ilse. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas.

CASSARRO, Antonio Carlos. **Sistemas de informações para Tomada de Decisões**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

COLAUTO, Romualdo Douglas; Beuren, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

COGAN, S. **Custos e Preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

DIAS FILHO, José Maria. **Análise do Sistema de Custeio Baseados em Padrões: Um Instrumento para a Gestão Empresarial em Ambientes Competitivos**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia-GO, 2000-CD-ROM.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KAPLAN, R. S.; ANDERSEN, S. R. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo: *Time-Driven Activity-Based Costing***. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KHOURY, C. Y., ANCELEVICZ, J. **Controvérsias acerca do sistema de custos ABC**. Revista de Administração de empresas (RAE), Jan/Mar., 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, L. M. DE; PEREZ JR, J. H. **Contabilidade de Custos Para Não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

OSTRENGA, M. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PIZZOLATO, Nélcio Domingos, **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Makron Books, 2000.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

YIN, Roberto K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. Ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ANÁLISE EMPÍRICA SOBRE A INFLUÊNCIA DAS BONIFICAÇÕES  
AOS AGENTES NO GERENCIAMENTO DE RESULTADO EM  
EMPRESAS DO SETOR DE MATERIAIS BÁSICOS NO BRASIL.**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Rafael de Lacerda Moreira**

Universidade Federal de Minas Gerais  
Mestrando em Ciências Contábeis

**Gideão José Pinto Oliveira**

Universidade Federal de Minas Gerais  
Mestrando em Ciências Contábeis

**Poueri do Carmo Mário**

Universidade Federal de Minas Gerais  
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis  
Associado ABC – Associação Brasileira de Custos

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ANÁLISE EMPÍRICA SOBRE A INFLUÊNCIA DAS BONIFICAÇÕES AOS AGENTES  
NO GERENCIAMENTO DE RESULTADO EM EMPRESAS DO SETOR DE MATERIAIS  
BÁSICOS NO BRASIL.**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O tema remuneração de gestores continua a não gerar consenso sobre suas vantagens e desvantagens. Alguns autores defendem que os planos de incentivos têm um impacto positivo na performance das empresas com conseqüente criação de valor. Considerando que a redução da assimetria informacional permite uma maior qualidade da informação contábil e suas implicações no processo de avaliação de desempenho. Este artigo tem como objetivo a verificação das hipóteses levantadas sobre a manipulação das informações contábeis, gerenciamento de resultados, onde a palavra “manipulação” traz a idéia de interferência e não de fraude. Como, por exemplo, evitar a divulgação de perdas ou declínio dos resultados contábeis, incluindo suavização dos resultados ao longo do tempo. A análise desse gerenciamento de resultado tem em vista o impacto sobre a remuneração variável do agente, administrador. Com isso, o objetivo desse estudo é observar se nas empresas onde existem bonificação por opção por ações aos administradores apresentam maiores níveis de gerenciamento de resultado. Os resultados obtidos mostram que a utilização de remuneração de seus administradores com opções de ações nas empresas é fator relevante na explicação do gerenciamento de resultados das empresas. Assim, pode-se afirmar que, através desse estudo, há evidências de gerenciamento de resultados em empresas que remuneram seus executivos com Opções de Ações, indo de encontro a resultados obtidos na literatura internacional. Apesar de utilizar uma amostra pequena esse estudo demonstra alguma relação entre bonificação e gerenciamento de resultados, um tema ainda pouco abordado no Brasil.

## 1 - Introdução

O tema remuneração de gestores continua a não gerar consenso sobre suas vantagens e desvantagens entre os especialistas em recursos humanos, governança corporativa e até acadêmicos. Mesmo nos mercados anglo-saxônicos, onde predomina a separação entre a propriedade e a gestão, a remuneração com base no desempenho está sujeita a polêmicas relativas ao alinhamento de interesses entre gestores e acionistas e entre colaboradores de diferentes níveis hierárquicos. Até em economias com mercados de capitais menos desenvolvidos o tema também é polêmico.

Para Duarte (2006) a década de 90 registrou uma forte transformação das políticas de remuneração, com os modelos de remuneração baseados no desempenho/performance empresarial. Todavia, o elevado crescimento dos salários dos gestores e a falência de empresas como a Enron ou a Worldcom vieram lançar dúvidas sobre a adequação dos tipos de incentivos postos em vigor, com destaque para as *stock options*. A desvalorização dos mercados de capitais, a partir do ano de 2000, aumentou as dúvidas quanto ao modelo de remuneração mais adequado.

Alguns autores defendem que os planos de incentivos têm um impacto positivo na performance das empresas com conseqüente criação de valor. Corroboram com esta afirmativa os seguintes autores: Gerhart e Milkovich, (1990); Jensen, (2001); Murphy(2002); e Scott (2003)

A Teoria Contratual da Firma descreve que a empresa é considerada um conjunto de contratos entre os diversos agentes econômicos e que cada um deles contribui com algo para o processo produtivo da firma e, em contrapartida, recebe algo em troca. Watts e Zimmerman (1986) dizem que “a firma é observada como uma equipe de indivíduos com interesses próprios no qual reconhecem que as suas riquezas particulares dependem do sucesso da firma em competição com as outras empresas”. Percebemos nessa afirmativa que cada agente espera maximizar a sua própria riqueza (utilidade) e não a do grupo de agentes relacionados com a firma. Dessa forma, faz-se necessário a existência de contratos entre as partes para um melhor alinhamento de interesses entre os mesmos.

A contabilidade no cumprimento de seu papel de informar surge dentro da dinâmica empresarial com o objetivo de minimizar a assimetria informacional, conseqüentemente, reduzindo os conflitos de interesses entre os agentes (administradores) e principal (acionistas). Palepu et AL (2004) afirma que o conjunto de relatórios contábeis é base para uma ampla extensão da análise empresarial e é utilizado como meio importante para a administração comunicar o desempenho da empresa e o mecanismo de governança aos investidores. Pindyck e Rubinfeld (2006) dizem que “o problema da relação agente-principal surge quando os agentes perseguem seus próprios objetivos, e não os do principal”.

Considerando que a redução da assimetria informacional permite uma maior qualidade da informação contábil e suas implicações no processo de avaliação de desempenho. Este artigo tem como objetivo a verificação das hipóteses levantadas sobre a manipulação das informações contábeis, gerenciamento de resultados, onde a palavra “manipulação” traz a idéia de interferência e não de fraude. Como, por exemplo, evitar a divulgação de perdas ou declínio dos resultados contábeis, incluindo suavização dos resultados ao longo do tempo.

A análise desse gerenciamento de resultado tem em vista o impacto sobre a remuneração variável do agente, administrador. Este artigo considera que a manipulação

das informações contábeis é toda e qualquer prática utilizada pelos administradores, que por escolhas contábeis ou alteração das atividades operacionais normais da empresa, tenham o objetivo de interferir, intencionalmente, na informação contábil reportada e, com isso, influenciarem a análise da performance do negócio e conseqüentemente na sua remuneração.

O objetivo desse estudo é observar se nas empresas onde existem bonificação por opção por ações aos administradores apresentam maiores níveis de gerenciamento de resultado.

## **2 – Referencial Teórico**

### **2.1 – Teoria da Agência e o Custo de Agência**

Segundo Paulo (2007), a Teoria da Agência é um tema desenvolvido pela economia, que foi adotado pela Contabilidade com a intenção de fundamentar parte de suas atividades. A Teoria da Agência procura descrever de forma lógica a relação entre dois indivíduos: o principal e o agente. Esta relação está baseada sobre o comprometimento do agente realizar uma tarefa para o principal e este remunerar o primeiro em função da tarefa realizada ou cumprida. Neste contexto surge a necessidade de realização ou utilização de um instrumento (denominado de contrato) que possa ser utilizado como sistema de informação e avaliação entre as partes.

Na pesquisa de Lambert (2001), denominada *Contracting Theory And Accounting*, o autor revisa a teoria de agência e suas aplicações na contabilidade; discute a formulação de modelos de problemas de incentivo, que surgem porque as ações do agente não são observáveis pelo principal; discute também, sobre o papel de medidas de desempenho (na redução da magnitude do problema de agência) em contratos de compensação e compara como a informação é agregada para fins de compensação versus fins de avaliação. Dado o contrato oferecido, o agente escolherá as ações que maximizam sua utilidade esperada.

Considerando o cenário empresarial, o proprietário (investidores) exerce o papel de principal e os administradores o papel de agente. Os proprietários avaliam as decisões tomadas pelos administradores. Dentro deste cenário, surge a contabilidade como sistema de informação entre o Principal (avaliadores) e o Agente (tomadores de decisão), e se torna em um importante instrumento para a mensuração de performance e de definição de remuneração.

Para Jensen e Meekling (1976) a relação existente entre principal e agente seria “um contrato pelo qual uma ou mais pessoas Principal (is) contrata (m) outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em favor deles e que envolva delegar, ao agente, alguma autoridade de tomada de decisão”. Ou seja, espera-se que o agente substitua o principal na tomada de decisão agindo na melhor forma possível como se fosse o próprio principal, no entanto, conforme Eisenhardt (1989), tanto principal quanto o agente estão engajados em um comportamento corporativo, mas apresentam atitudes e metas diferentes quanto ao risco envolvido. Corroborando com Eisenhardt, Martin (1987), diz que a Teoria do Agenciamento procura estipular quais seriam as regras contratuais entre controlador (Principal) e agentes e os necessários incentivos que induziriam ao comportamento ótimo, mesmo na presença de tais conflitos de interesse.

Por outro lado, os contratos são incompletos. Para Duarte (2006) dadas as incertezas verificadas no mercado verificam-se possíveis contingências que são muito difíceis de prever e especificar para ambas as partes do contrato. De maneira que os contratos são incompletos, dada a dificuldade de medida e especificação dos resultados obtidos e o desempenho em relação ao que foi contratado como contrapartida do colaborador. Dessa forma, Klein (1983) diz que a inevitabilidade de reconhecer e aceitar a impossibilidade de se estruturar os contratos de forma perfeita torna o problema de agência fortemente baseado na suposição de inexistência de contratos perfeitos

Para Murphy (2002) o objetivo prioritário dos principais é encontrar uma política de remuneração que alinhe os interesses dos gestores aos seus, representando os incentivos um mecanismo de controle alternativo para aumentar a motivação e desempenho dos gestores.

Segundo Byrd et al (1998), a qualidade das decisões dos agentes não depende somente de suas habilidades, mas também dos incentivos que lhes são oferecidos. Corroborando com isto, Macleod (2001), diz que os contratos apresentam dois componentes de suma importância:

1. Remunera os gestores que aceitaram correrem altos níveis de risco e transfere o risco do agente para o principal sob a forma de um maior montante de salário fixo. Contudo, não se espera que este componente incentive suficientemente o agente a um elevado desempenho em benefício do principal. Ao mesmo tempo, esta parcela de salário fixo origina maiores custos de agência dado que não evita a atitude oportunista dos gestores.
2. Alinha os objetivos dos gestores aos dos principais através da atribuição de remuneração com base no desempenho específico da empresa, o que incentiva os gestores a adotarem decisões tendo como referencial a criação de valor para os acionistas.

De forma geral, a Teoria da Agência poderia ser apresentada como sendo a relação existente entre Principal (proprietário) e Agente (administrador), quando o primeiro delega ao segundo autoridade e autonomia para tomar decisões no seu lugar, para que o agente aja no melhor do interesse do primeiro (alinhamento de interesse) é oferecido a este parte da riqueza do primeiro a título de remuneração ou benefícios. Sendo que esta riqueza transferida ao agente é denominada de custo de agência.

## **2.2 – Avaliação de Desempenho ou Performance**

Cada vez mais, as empresas têm buscado alternativas de remuneração para seus gestores. Lins (2006) aborda que a forma de remuneração dos gestores está atrelada aos cargos, funções e indicadores de desempenho (lucro, resultados operacionais e indicadores de crescimento de vendas), mas em muitos casos, está baseada em bônus, gratificações, comissão, prêmios *stock options* e bônus diferido. Segundo Lins (2006), a adoção da remuneração variável vem crescendo entre as organizações em que os bônus executivos, por exemplo, são atrelados a indicadores como resultado/lucro líquido, resultado/lucro operacional e faturamento.

Para Rappaport (1983), as medidas de desempenho precisam ser: (1) Consistentes com a teoria econômica básica de valor; (2) calculadas a partir de dados disponíveis e não facilmente manipulados; (3) relevantes para o desempenho das várias unidades operacionais da corporação, para a corporação como um todo e para comparar com o desempenho de competidores; (4) facilmente explicadas para o público interno e externo à organização. Além disso, as medidas de desempenho precisam estar relacionadas com os planos estratégicos das empresas.

A remuneração, baseada na performance e em medidas de desempenho, é uma dentre muitas alternativas para garantir a obtenção de vantagem competitiva sustentável e alinhar os interesses de gestores e investidores.

## **2.3 – Gerenciamentos de Resultados**

Em seu estudo Paulo (2007), apresenta evidências sobre o comportamento oportunista dos administradores em diversas situações. Os incentivos para a manipulação das informações contábeis são originados da regulamentação, contratos de dívidas, remuneração dos altos executivos e, emissão e negociação de títulos



mobiliários. Ele destaca entre os muitos fatores de incentivos para a manipulação das informações contábeis os seguintes:

- Evitar divulgação de perdas contábeis;
- Minimizar volatilidade dos resultados ao longo do tempo;
- Remuneração baseada em desempenho, incluindo stock options
- Ajustar resultados às previsões dos analistas financeiros
- Lançamento de títulos no mercado de capitais;
- Cumprimento de exigências contratuais de dívidas (debt covenants) e renovação de contratos de financiamentos e ou empréstimos;
- Fiscalização ou monitoramento setorial das agências regulatórias;
- Redução de carga tributária;
- Outros incentivos econômicos e/ou financeiros;
- Incentivos além dos aspectos econômicos e financeiros

Segundo Paulo, os trabalhos sobre gerenciamento de resultados na literatura corrente (JONES, 1991; DECHOW et al, 1995; BURGSTHALER; DICHEV, 1997; HEALY; WAHLEN, 1999; MARTINEZ, 2001; BARTOV et al, 2002; RATOV; MOHANRAM, 2004; FUJI, 2004; TUKAMOTO, 2004; ZENDERSKY, 2005) estão focados, principalmente, na manipulação do resultado contábil, através dos *accruals* discricionários.

Para Gao e Srives (2002), o gerenciamento de resultados diz respeito aos executivos que usam os *accruals* para explorar informações assimétricas, manipulando os lucros correntes anuais a fim de alcançar maiores vantagens para si próprios. Dessa maneira podemos entender que *accruals* são todas aquelas contas de resultado que entraram no cômputo do lucro, mas que não implicam em necessária movimentação de disponibilidades. Dessa maneira o gerenciamento de resultados contábeis nada mais é que outra maneira de tratar a diferença existente entre os dois sistemas. Considerando que eventualmente possa tomar a decisão de aumentar ou diminuir por motivos alheios à realidade de negócio cria-se a necessidade didática de subdividir estes em: *discretionary accruals* e *non discretionary*.

Cardoso (2005) afirma que esta interferência sobre os números contábeis através dos *accruals* pode ocorrer na escolha do momento do reconhecimento e/ou na escolha do critério de mensuração contábil.

Martinez (2001) alerta que “em contexto de assimetria de informações, há o inevitável risco de que os resultados reportados pela gestão não sejam efetivamente apresentados nos moldes esperados pelos usuários da informação contábil”. Isto quer dizer que o administrador pode exercer o “seu” julgamento sobre as escolhas contábeis, afetando dessa maneira o reconhecimento dos *accruals*.

## 2.4 - Política de Remuneração

Por Definição, uma política de remuneração ou sistema de recompensa é o conjunto de instrumentos que constituem a contrapartida da contribuição prestada pelos empregados aos resultados do negócio. As suas bases são:

- Coerência dos componentes da política de remuneração;
- Articulação com os objetivos estratégicos da empresa;
- Critério de atribuição deve basear-se no desempenho e contribuição para os resultados do negócio;
- Ser uma fonte de motivação e produtividade para os empregados;
- A política de remuneração deverá ter em conta a cultura da empresa, nomeadamente a personalidade e os comportamentos dos empregados, e, acima de tudo, os seus objetivos estratégicos.

➤ E, para tornar possível o equilíbrio entre o sistema de recompensas, os objetivos estratégicos e a cultura empresarial, as empresas deverão adaptar planos de gestão de desempenho baseados nos seguintes passos:

1. Atração e retenção dos melhores gerentes;
2. Motivação e produtividade;
3. Definição da hierarquia; e
4. Cultura organizacional

### 3 - Hipótese de pesquisa

Com a intenção de aumentar a convergência entre os objetivos dos agentes e dos acionistas, um das medidas tomadas é a de bonificação aos administradores quando esses atingem as metas fixadas. Uma forma de bonificação bastante utilizada para remediar consequências adversas do conflito de agência é premiar os gerentes com opções de ações, pois, teoricamente, os gerentes que possuem mais ações estão mais propensos a agir junto aos interesses dos acionistas.

Conforme Watts e Zimmerman (1986) “a hipótese do plano de incentivo é que os administradores de empresas que recebem bônus – remuneração variável – usarão freqüentemente métodos contábeis que aumentem o resultado do período”

No entanto, os administradores podem utilizar os *accruals* discricionários para gerenciar o resultado do período, melhorando a sua remuneração por atingir as metas, ou mesmo para não ultrapassar demasiadamente as metas daquele período e tenha possibilidade de utilizar esses *accruals* para melhorar os resultados do período seguinte. Além disso, uma vez que exista remuneração por opção por ações os resultados contábeis podem ser manipulados com intenção de passar uma informação ao mercado que aumente ou diminua os preços de ações segundo a intenção dos agentes. Desse modo, levanta-se a seguinte hipótese:

**H0:** As empresas onde existem bonificação por opção por ações aos administradores apresentam maiores níveis de gerenciamento de resultado.

### 4 - Caracterização da Pesquisa

Quanto aos objetivos do estudo, a pesquisa caracteriza-se como exploratória, respaldada pela busca aprofundada sobre o assunto tratado, com o intuito de torná-lo mais claro, conforme Pontuado por Beuren et al (2008).

Já em relação aos procedimentos aplicados a pesquisa é bibliográfica, pela natureza teórica, por recolher informações e conhecimentos já existentes sobre o tema tratado, conforme Beuren et al (2008).

O estudo também utiliza a abordagem classificada como empírico-analítica, que segundo Martins (2000, p. 26), “apresenta a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativa. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre as variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais”.

## 5 - Seleção da Amostra

Optou-se por estudar as empresas do setor de Materiais Básicos, segundo classificação setorial da Bovespa, pelo fato de serem representativos no mercado nacional e pelo volume de papéis transacionados na Bolsa de Valores. Esse setor subdividiu-se em Mineração, Siderurgia e Metalurgia, Químicos, Madeira, Papel e Celulose, Embalagens e Materiais Diversos; totalizando 56 empresas.

Dessas empresas foram selecionadas aquelas que são listadas em algum nível de governança corporativa da Bovespa visto que são obrigadas a publicarem em suas notas explicativas informações diferenciadas, entre elas o programas de Opções de Ações.

Por último, foram eliminadas, ainda, da amostra todas as empresas para as quais não existiam dados disponíveis para qualquer um dos períodos ou variáveis estudadas. Todos os dados foram extraídos do banco de dados Economatica® e o estudo compreendeu dados trimestrais das empresas entre o período de 2006 a 2008. Com as exclusões feitas restaram 9 empresas, sendo elas:

EMPRESAS	SETOR	Níveis de Governança	Remunera por opção de ações
GERDAU	Metalúrgica	N1	Sim
GERDAU MET	Metalúrgica	N1	Sim
CONFAB	Ferro e Aço	N1	Não
PARANAPANEMA	Ferro e Aço	N1	Não
UNIPAR	Petroquímicos	N1	Não
DURATEX	Madeira	N1	Sim
ARACRUZ	Papel e Celulose	N1	Não
KLABIN S/A	Papel e Celulose	N1	Não
SUZANO PAPEL	Papel e Celulose	N1	Sim

Fonte: Bosvespa (2009)

## 6 - Modelo de Jones modificado

Existem na literatura sobre o tema cinco principais modelos estatísticos para estimar o Gerenciamento de Resultados Contábeis (TUKAMOTO, 2004). Nesse estudo foi utilizado o modelo de Jones modificado, que segundo Dechow et. al (1995) é mais largamente utilizado na literatura contábil.

Segundo Tukamoto (2004), Jones (1991) apud Dechow et al (1995, p. 198) propôs um modelo que relaxa o pressuposto de que accruals não-discricionários são constantes. Desse modo, utiliza accruals-discricionários como *proxy* para gerenciamento de resultados.

As variáveis do modelo definem os *accruals* - não discricionários, assim o *accruals* - discricionários seriam representados pelo termo de erro, ou seja, a diferença entre os *accruals* totais e os não discricionários.

$$AT_{it} = AND_{it} + AD_{it} \quad (\text{eq. 1})$$

$$AD_{it} = AT_{it} - AND_{it} \quad (\text{eq. 2})$$

Onde,

$AT_{it}$  = accruals totais

$AND_{it}$  = accruals não discricionários

$AD_{it}$  = accruals discricionários

Os accruals totais são representados pelo seguinte modelo

$$AT_{it} = \beta_0 (1/A_{t-1}) + \beta_1 (\Delta \text{ Receitas}_t - \Delta \text{ C. Receber}_t) + \beta_2 (AP_t) + \varepsilon_t$$

Onde,

$\Delta \text{ Receitas}_t$  = receitas operacionais líquidas no ano t menos receitas do ano (t – 1) divididas pelos Ativos de (t – 1);

$\Delta \text{ C. Receber}_t$  = Contas a receber líquidas no ano t menos contas a receber do ano (t – 1) divididas pelos Ativos de (t – 1);

$AP_t$  = Ativo Permanente em t;

$A_{t-1}$  = Ativos totais em (t – 1);

$\beta_0, \beta_1, \beta_2$  = Coeficientes estimados por regressão

Nesse estudo acrescentou-se uma variável Dummy, para indicar as empresas que remuneraram seus executivos por meio de Opções de Ações e as que não remuneraram, como segue:

Remuneram por meio de Opções de Ações = 1

Não remuneram por meio de Opções de ações = 0

Desse modo, o modelo utilizado nesse artigo ficaria da seguinte forma:

$$AT_{it} = \beta_0 (1/A_{t-1}) + \beta_1 (\Delta \text{ Receitas}_t - \Delta \text{ C. Receber}_t) + \beta_2 (AP_t) + \beta_3 \text{ Dummy } \varepsilon_t$$

Espera-se que a variável Dummy apresente coeficiente com resultado significativo estatisticamente, o que mostraria que o fato dos administradores receberem remuneração por opções de ações é um fator condicionante para que as empresas gerenciam seus resultados.

## 7. Resultados e análise dos dados

Na Tabela 1 são apresentados os resultados da regressão estimada para observar o gerenciamento de resultados nas empresas, mas principalmente, observar a variável *Dummy* que mostrará a influência que a bonificação por Opção de Ações causa no gerenciamento de resultados.

A regressão foi estimada utilizando o método dos mínimos quadrados. Foram feitos testes de auto-correlação, covariância e heterocedasticidade, sendo esse último o único problema encontrado e corrigido pelo método de White.

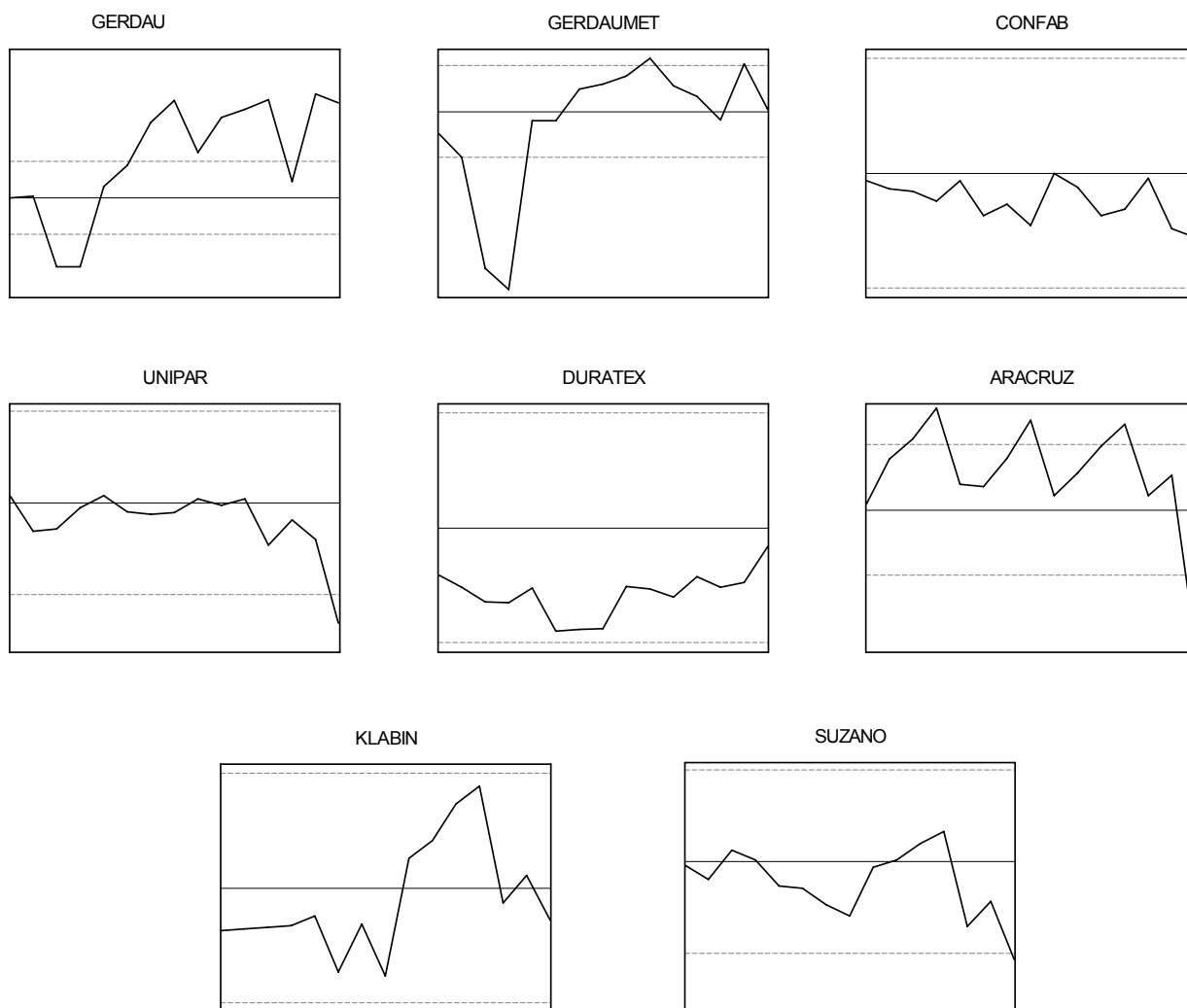
**TABELA 1 – Modelo de Jones Modificado**

$$AT_{it} = \beta_0 (1/A_{t-1}) + \beta_1 (\Delta \text{Receitas}_t - \Delta \text{C. Receber}_t) + \beta_2 (AP_t) + \beta_3 \text{Dummy} + \varepsilon_t$$

Coeficientes		Erro Padrão	Estatística t	Prob.
$\beta_0$	420747.5	134224.5	3.134656	0.0022
$\beta_1$	161644.3	142340.5	1.135617	0.2585
$\beta_2$	- 519286.5	311574.4	- 1.666653	0.0983
$\beta_3$	355610.9	138704.5	2.563803	0.0116
R-squared	0.069955	F-statistic		2.908402
Adjusted R-squared	0.045903	Prob(F-statistic)		0.037596

Podemos observar que o coeficiente de estimação  $\beta_3$  é significativo a 5%, o que possibilita fazer inferências a respeito que a bonificação via opção por ações influencia os gestores das empresas da amostra a gerenciarem os resultados contábeis. Dessa forma, aceitamos a hipótese  $H_0$  estabelecida nesse artigo.

Na Figura 1 estão contidos os gráficos dos resíduos para todas as 9 empresas da amostra, o que possibilita uma análise visual de como se comportou o gerenciamento de resultados através dos accruals discricionários.



**Figura 1 – Gerenciamento de Resultados obtidos pelo modelo de Jones modificado.**

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme Jones (1991) o gerenciamento de resultados é medido pela diferença entre o total de accruals no período diminuído dos accruals não discricionários, sendo, portanto, o erro estocástico da regressão estimada.

Desse modo através do gráfico dos resíduos pode-se observar que todas as empresas gerenciaram seus resultados nos períodos estudados. Gerdau e Gerdau Metalúrgica foram as empresas da amostra que mais gerenciaram seus resultados diminuindo seus lucros nos primeiros trimestres observados e posteriormente os aumentando através dos *accruals*.

Confab, Unipar e Suzano alternaram períodos que aumentaram seus resultados e outros em que diminuíram seus resultados. A Aracruz alternou períodos em que

aumentou seus resultados acima do erro padrão e outros abaixo do erro padrão finalizando a amostragem com um forte gerenciamento no sentido de diminuir seus resultados.

Duratex manteve seus accruals reduzindo seus retornos por todo o período amostral, enquanto a Klabin iniciou com leve diminuição dos resultados e posteriormente com aumento dos mesmos sempre abaixo do padrão.

## **8. Conclusões**

Este estudo buscou verificar se a utilização de bonificação que adotam dados contábeis para remunerar os administradores das companhias abertas, do setor de Materiais Básicos listadas nos Níveis de Governança Corporativa, da Bovespa, tem caráter explicativo para evidenciar a influência exercida pelos agentes na utilização do gerenciamento de resultados. Foram coletados dados do banco de dados Economática® para o período que compreende o primeiro trimestre de 2005 ao quarto trimestre de 2008.

Após análise bibliográfica dos principais artigos sobre Teoria da Agência e Gerenciamento de Resultados partiu-se para uma análise empírica. Para tal análise foi utilizado o modelo estatístico de Jones modificado (1995), o mais utilizado em análises empíricas na literatura internacional sobre o tema.

As evidências levantadas confirmam a hipótese que há evidências de gerenciamento de resultados em empresas que remuneraram seus executivos com Opções de Ações, indo de encontro a resultados obtidos na literatura internacional. Apesar de utilizar uma amostra pequena esse estudo demonstra alguma relação entre bonificação e gerenciamento de resultados, um tema ainda pouco abordado no Brasil.

## 9. Referência Bibliográfica:

BYRD, Jonh et al. Stockholder-manager conflicts and firm value. *Financial Analysts Journal*. Charlottesville, v. 54, n. 3, may/jun. 1998. p. 14-30.

CARDOSO, Ricardo Lopes. Regulação econômica e práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar. São Paulo, 2005. Tese (doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

EISENHARDT, Kathleen M. Agency theory: an assessment and review. *The Academy of Management Review*, v. 14, n. 1, 1989. p. 57-74.

DUARTE, Carlos Manuel Coelho. Determinantes das políticas de remuneração nas empresas portuguesas. Tese (doutorado em Gestão) – Instituto Superior das Ciências do Trabalho e da Empresa – ISCTE. 2006

GERHART, B. e G. Milkovich. "Organizational Differences in Managerial Compensation and Financial Performance". *Acadmy of Management Journal*, 1990.n Managerial Compensation and Financial Performance"tive Compensation Contracts" JENSEN, Michel C. "The nature of man". *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol 14, no 3, Fall 2001.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H.. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, oct. 1976, p. 305-360.

KLEIN, Benjamim. "Contracting Costs and Residual Claims: The Separation of Ownership and Control" *Journal of Law and Economics*, no 26, 367. 1983.

LAMBERT, Richard A. Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, January, 2001.

LAMBERT, Richard e David Larcker. "An Analysis of the Use of Accounting and Market measures of Performance in Executive Compensation Contracts" *Journal of Accountig Research Supplement*, no 25. 1987.

LINS, João. Remuneração variável, alavanca para o crescimento. *Revista CEO Brasil*, Price Water House e Coopers, n. 8, 2006.

MACLEOD, W. Bentley. Incentives in Organizations: An Overview of Some Of the Evidence and Theory, *Trends in BBusinees Organization*, Horst Siebert, 2001.

MARTIN, Nilton Cano. Os fundamentos da informação contábil. 1987. 212 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Gerenciamento de resultado contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. São Paulo, 2001. Tese (doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

MURPHY, Kevin. Explaining Executive Compensation: Managerial Power vs The Perceived Cost of Stock Options. *University of Chicago Law Review*, (Summer 2002).



PALEPU, Krishna G. et al. Business analysis e valuation: using financial statements. 3 rd. Ohio: Thomson Learning, 2004.

PINDYCK, Robert S.; Rubinfeld, Daniel L. Econometria. 4a Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PAULO, Edilson. Manipulação dos Dados Contábeis: Uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.

RAPPAPORT, A. How to design value-contributing executive incentives. Journal of Business Stra

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**BALANCED SCORECARD:  
UMA APLICAÇÃO NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE  
REDES DE VAREJO FARMACÊUTICO**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**João Bosco Barroso de Castro**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras

**Neusa Maria Bastos F. Santos**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Professora Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras

**Roberto Fernandes dos Santos**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Professor Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**BALANCED SCORECARD:  
UMA APLICAÇÃO NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE  
REDES DE VAREJO FARMACÊUTICO**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Este trabalho propõe um modelo de gestão estratégica para redes de varejo farmacêutico, fundamentado no Balanced Scorecard (BSC). A base metodológica do modelo proposto está centrada no estudo de caso das Farmácias Pague Menos, a maior rede do varejo farmacêutico em número de estabelecimentos e capilaridade em âmbito nacional e uma das maiores em faturamento do país. A pesquisa também visa identificar as estratégias através da análise da matriz SWOT e indicar alguns fatores relevantes que podem contribuir ou dificultar o desenvolvimento no BSC como sistema de gerenciamento da estratégia. Para a análise dos ambiente externo e interno e validação do mapa estratégico foram entrevistados 17 principais executivos da rede, incluindo seu fundador e presidente e todos os diretores, além da condução de sessões de trabalho em grupo. Foram obtidos 23 objetivos estratégicos e 31 indicadores no desenvolvimento do BSC e do mapa estratégico, contribuindo para fornecer uma visão integrada das estratégias organizacionais. Por outro lado, o estudo sugere que a incorporação do BSC nas atividades da empresa irá depender de uma cultura com maior resposta às mudanças, visão estratégica e maior profissionalização na gestão.

## 1. Introdução

O varejo ocupa uma importância cada vez maior na economia, com um faturamento anual superior a R\$ 100 bilhões, respondendo por mais de 10% do PIB do país (Parente, 2000). Ao mesmo tempo, o varejo no Brasil vem passando por profundas transformações face às mudanças econômicas, tecnológicas e sociais do ambiente de negócios em que opera. O consumidor é mais exigente e exerce uma pressão maior sobre os preços e, conseqüentemente, sobre as margens de lucro. A pressão do custo de manutenção dos estoques em decorrência de taxas de juros relativamente elevadas, uma vez que a inflação situa-se em níveis mais baixos e estáveis, constitui outro fator que impacta a rentabilidade do setor. Hoje é muito menor a margem de erro das empresas que precisam de maior competitividade para atingir seus objetivos ou simplesmente sobreviver.

No varejo de não alimentos, a importância do segmento farmacêutico destaca-se pelo fato de ser o principal canal de distribuição de medicamentos no país, representando cerca de 80% das vendas (Santos, 2004). Segundo este autor, o varejo farmacêutico faturou cerca de R\$ 16,7 bilhões em 2003. Pesquisa do IMS Health (2005) indica que as vendas em dólar das farmácias no Brasil atingiram US\$ 5,4 bilhões nos últimos 12 meses, encerrados em abril de 2005, o que coloca o Brasil como o 10º maior mercado de medicamentos do mundo.

Por outro lado, no Brasil, em um ambiente atual de competição crescente, o acirramento de descontos de preços como uma estratégia para conquistar mais clientes pode aumentar ainda mais a concorrência e reduzir as margens de lucro no setor. A expansão dos medicamentos genéricos, aumento da presença dos laboratórios oficiais e programas do governo federal como “Farmácia Popular” e as mudanças na legislação fazem surgir novas oportunidades e desafios para as empresas do varejo farmacêutico.

Em face de estes desafios, as principais redes vêm desenvolvendo iniciativas tais como diversificação de produtos, desenvolvimento do modelo norte-americano de *drugstores*, ênfase em auto-serviço, ampliação da oferta de serviços, comercialização de produtos com marcas próprias e incremento do comércio eletrônico. As farmácias independentes aderem ao associativismo para aumentar seu poder de barganha junto aos laboratórios.

Neste cenário de transformações e incertezas, as empresas do varejo farmacêutico precisam estar equipadas com um sistema de gestão que assegure a implementação de suas estratégias e sinalize as mudanças de curso necessárias, à luz das principais variáveis dos ambientes externo e interno.

O Balanced Scorecard (BSC) constitui um sistema de gestão estratégica capaz de subsidiar os gestores com informação relevante para a realização das estratégias empresariais, incluindo à relativa aos ativos intangíveis, ou seja, pessoas, procedimentos organizacionais e tecnologia, que constitui a chave da criação de valor aos clientes, acionistas, empregados e sociedade. Modelos de gestão estratégica baseados no BSC foram relatados na literatura para vários setores, tais como educação superior, varejo alimentício e indústria. No entanto, pesquisa na literatura revela a ausência de trabalhos acadêmicos sobre modelos de gestão na óptica do BSC para redes de varejo farmacêutico.

Considerado esta constatação, a importância do varejo farmacêutico e a necessidade de modernização de sistemas de gestão para as empresas do setor, decidiu-se construir um modelo de gestão estratégica para redes de varejo farmacêutico capaz de responder aos desafios e explorar as oportunidades do seu ambiente de negócios.

O referido modelo foi fundamentado em um estudo de caso de uma das maiores redes do setor no país – as Farmácias Pague Menos, com 262 estabelecimentos em 13 estados, a maior do Brasil em número de lojas e a terceira em faturamento, com cerca de R\$ 600 milhões em 2004. Suportado pela realidade da Pague Menos, o modelo proposto pode servir de subsídio para outros ramos de varejo, um dos setores mais dinâmicos e importantes da economia nacional.

## 2. Balanced Scorecard (BSC)

Historicamente, as limitações do uso exclusivo de indicadores financeiros tradicionais têm sido estudadas na sua capacidade de avaliar o sucesso organizacional. O *Tableau du Bord*, originado na França no começo do século XX já utilizava medidas não financeiras como uma forma de melhor avaliar o desempenho de processos de produção através do entendimento das relações de causa e efeito entre tais medidas (Epstein e Manzoni, 1998). Na década de 50, a General Electric fazia uma tentativa de implementar um sistema de avaliação de desempenho com medidas não financeiras (Kaplan, 2001).

Na era industrial, de 1950 até cerca de 1975, o sucesso organizacional era decorrente de economias de escala e de escopo (Kaplan, 1996). Em uma economia caracterizada por ativos tangíveis, as medidas financeiras tradicionais mostravam-se adequadas para registrar os investimentos nos balanços patrimoniais. Da mesma forma, a demonstração de resultados financeiros era capaz de capturar as despesas associadas ao uso destes ativos tangíveis para produzir receitas e lucros (Kaplan, 2001).

Como resposta às limitações das medidas financeiras tradicionais, Kaplan e Norton desenvolveram o conceito do BSC, que tem conquistado interesse de acadêmicos e executivos. Segundo Pessoa (2000), o conceito do BSC originou-se em 1990 no estudo “Measuring Performance in the Organization of the Future”, patrocinado pelo Instituto Nolan Norton, a unidade de pesquisa da firma de consultoria KPMG. A primeira descrição mais completa do BSC surgiu com a publicação de um artigo intitulado “The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance” por Kaplan e Norton (1992). Neste artigo, a concepção do BSC residia no fato de que os gestores necessitavam de um conjunto equilibrado de indicadores – financeiros e não financeiros – para melhor adequarem as competências e habilidades necessárias ao ambiente competitivo das empresas.

Neste artigo, Kaplan e Norton (1992) ressaltavam que o BSC permitia os gestores enxergarem o negócio a partir de quatro perspectivas, fornecendo a resposta para quatro perguntas fundamentais para descrever a estratégia da empresa:

- Para sermos bem sucedidos financeiramente, como deveríamos ser vistos pelos nossos acionistas? (Perspectiva Financeira)
- Para alcançarmos nossa visão, como deveríamos ser vistos pelos nossos clientes? (Perspectiva do Cliente)
- Para satisfazermos nossos acionistas e clientes, em que processos de negócios devemos alcançar a excelência? (Perspectiva de Processos Internos)
- Para alcançarmos nossa visão, como sustentaremos nossa capacidade de mudar e melhorar? (Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento)

No desenvolvimento do BSC, a organização deve medir os parâmetros críticos que representam sua estratégia para a criação de valor a longo prazo, incluindo aqueles relacionados aos ativos intangíveis. No final do século XX, a principal vantagem competitiva das empresas reside nos seus ativos intangíveis (Kaplan, 2001). Segundo um estudo do Instituto Brookings, citado por Kaplan (2001), em 1982, o valor contábil dos ativos intangíveis representavam cerca de 38% dos valores de mercado de organizações industriais. Dez anos depois, o estudo revelava que este percentual tinha subido para 62%.

## 2.1. O BSC como Modelo de Gestão Estratégica

Segundo Cobbold e Lawrie (2004), uma mudança considerável no pensamento sobre o BSC ocorreu em meados e até ao final de 90, refletida nas definições de vários autores. Ao longo de sua evolução, estes autores destacam os seguintes atributos de um BSC:

- Uma composição limitada de medidas financeiras e não financeiras, relacionadas aos objetivos estratégicos da empresa e agrupadas em quatro perspectivas, originalmente denominadas: financeira, clientes, processos internos e inovação e aprendizagem (Kaplan e Norton, 1992), sendo que as duas últimas foram renomeadas para “processos internos de negócio” e “aprendizagem e crescimento” (Kaplan e Norton, 1996);
- As medidas devem ser escolhidas de tal forma que conquistem o comprometimento da liderança, traduzindo-se tanto no seu acesso privilegiado a informações estratégicas, bem como no seu suporte à comunicação da estratégia (Kaplan e Norton, 1992, 1993, 1996);
- Uma forma de representar relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos, bem como seus indicadores, classificados entre direcionadores de desempenho (*leading*) e indicadores de resultado (*lagging*) (Kaplan, 1996);

Ao longo da sua evolução, o BSC passa assim a incorporar cada vez mais atributos estratégicos, não se limitando a um sistema de medição, conforme proposto inicialmente (Kaplan e Norton, 1992). Kaplan e Norton (1996) apresentaram posteriormente o BSC como um sistema de gerenciamento da estratégia no artigo “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”.

Para a utilização do BSC como um sistema de gerenciamento da estratégia, Kaplan e Norton (1996a) destacam a necessidade de quatro processos gerenciais a fim de alinhar o planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa: (1) Tradução da visão e da estratégia, com o objetivo de traduzir a estratégia em termos operacionais e desenvolver o mapa estratégico e o BSC; (2) Comunicação e vinculação dos objetivos e medidas estratégicas, visando obter sinergias na organização; (3) Planejamento, estabelecimento de metas alinhamento das iniciativas estratégicas, relacionado ao desdobramento dos objetivos estratégicos, incluindo a definição dos objetivos pessoais e sua ligação com um sistema de recompensa vinculado ao BSC; (4) *Feedback* e aprendizado estratégico, que diz respeito a reuniões de reflexão da estratégia e ao aprendizado organizacional.

Destacando o papel central da estratégia no BSC, Kaplan e Norton (2001) assinalam:

“vários anos atrás, introduzimos o BSC. Naquela época, pensávamos que o BSC era sobre medição, não estratégia. ... Mas quais eram as medidas apropriadas do desempenho futuro? A resposta tornou-se óbvia: *measure a strategy!* Assim, todos os objetivos e indicadores do BSC devem derivar da visão e da estratégia da empresa.”

Kaplan e Norton (2001) destacam cinco princípios comuns encontrados em várias empresas e em diferentes períodos de tempo que realizaram com sucesso a implementação e uso do BSC: (1) Traduzir a estratégia em termos operacionais; (2) Alinhar a organização à estratégia; (3) Fazer da estratégia um trabalho de todos; (4) Tornar a estratégia um processo contínuo; (5) Mobilizar a mudança através da liderança executiva.

Os quatro primeiros princípios refletem, fundamentalmente, os processos críticos gerenciais descritos em Kaplan e Norton (1996). Um quinto princípio é apresentado por Kaplan e Norton (2001), que é de mobilizar a mudança através de líderes, reconhecendo assim que ferramentas e processos, por si só, não podem assegurar o sucesso do BSC.

### 3. O Varejo Farmacêutico

A fim de analisar o varejo farmacêutico, torna-se importante identificar os diversos agentes do setor. Utilizando uma adaptação do modelo da indústria farmacêutica elaborado por Shah et al. (2001) apud Albizzati et. al. para o varejo, propõe-se a estrutura mostrada na fig.1 abaixo, enfatizando-se a análise das farmácias no setor.

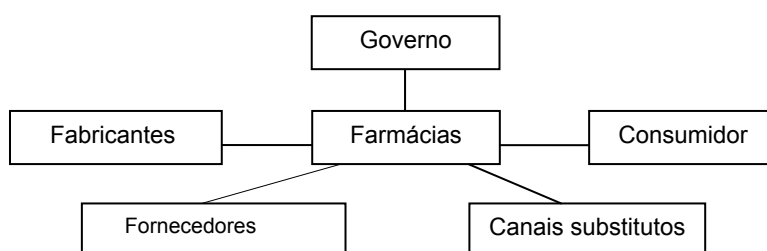


Fig. 1 - Estrutura do Varejo Farmacêutico

Fonte: Elaboração própria

Existem no país cerca de 55 mil estabelecimentos, resultando em uma média de uma farmácia para cada 3,2 mil habitantes (Santos, 2004). Na cidade de São Paulo, há uma farmácia para cada 3,5 mil pessoas. Na Inglaterra, por exemplo, a proporção é de um estabelecimento para cada 15 mil habitantes.

O setor é bastante fragmentado, com predominância das farmácias independentes. Santos (2004) indica que 96% dos estabelecimentos são independentes e o restante compreende lojas que pertencem a redes. Em faturamento, as farmácias independentes respondem por cerca de 70% do total de R\$ 16,7 bilhões (2003) e as redes, por 30% do mercado. Além do excesso de estabelecimentos existentes, a abertura de novas farmácias segue em ritmo crescente. Estima-se que, para cada farmácia fechada em São Paulo, duas novas são abertas.

Adicionalmente, a distribuição geográfica das farmácias no Brasil é bastante desigual, apresentando uma concentração maior nas grandes e médias cidades das regiões Sul e Sudeste, que compreendem 36,6 mil estabelecimentos, ou seja, aproximadamente 67% do total (Santos, 2004). Um fator importante que explica tal fato consiste no maior poder aquisitivo destas regiões, em comparação com o Norte e o Nordeste do país.

Neste cenário, as farmácias e drogarias travam atualmente uma concorrência cada vez mais acirrada no país. Como resposta a esta tendência, as farmácias têm procurado implementar estratégias de diferenciação com base em serviços, entre os quais se destacam:

- Aplicação do conceito de auto-serviço, bastante utilizado pelos supermercados;
- Diversificação do *mix* de produtos visando maior conveniência ao consumidor;

- Ampliação da oferta de serviços, tais como recebimento de contas de água, luz, telefone, condomínios, escolas, dentre outros;
- Implementação de programas de fidelização de clientes através de cartões de relacionamento que oferecem prêmios, descontos, ou outros benefícios;
- Cartões de crédito associados às principais administradoras no país;
- Implementação de convênios com empresas, permitindo o pagamento das compras através de desconto em folha de salários;
- Convênios com planos de saúde, oferecendo descontos nas compras de medicamentos;
- Farmácias 24 horas e *drive-thru*, cada vez mais presente nas redes;

Tais estratégias têm se propagado cada vez mais no varejo farmacêutico, principalmente nas grandes redes e farmácias independentes associativistas, reduzindo cada vez mais o grau de diferenciação entre as empresas do setor.

#### **4. Estrutura e Aplicação do Modelo Proposto**

O modelo proposto de gestão estratégica está indicado no anexo 1, incluindo 6 etapas principais, sendo que a primeira delas incluiu a formulação das estratégias organizacionais a partir da matriz SWOT. As cinco etapas subseqüentes estão fundamentadas nos cinco princípios citados por Kaplan (2001) para tornar uma organização orientada à estratégica. O presente trabalho está voltado para a aplicação do modelo no desenvolvimento do BSC e do mapa estratégico (duas primeiras etapas), conforme detalhado a seguir.

##### **4.1. Descrição da Empresa**

A fundação da rede de farmácias Empreendimentos Pague Menos S.A. (“Pague Menos”) data de 19 de maio de 1981, quando foi inaugurado o primeiro estabelecimento na cidade de Fortaleza, com o conceito de fornecer medicamentos a preços baixos e com conveniência à população. Desde então, a empresa tem seguido uma trajetória de expansão crescente, contando, ao final de janeiro de 2005, com 261 farmácias nas 35 principais cidades de 13 estados do país, incluindo Ceará, Pará, Maranhão, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia, São Paulo e Paraná. A Pague Menos é uma empresa de capital fechada e caracterizada por gestão familiar, com forte liderança de seu fundador e presidente.

A Pague Menos é hoje a maior rede de drogarias do Brasil em número de lojas e a terceira maior em faturamento das redes filiadas à Associação Brasileira das Redes de Farmácias e Drogarias (Abrafarma). O faturamento da empresa atingiu R\$ 486,5 milhões em 2003, representando um crescimento de 15,7% em relação ao ano anterior. De janeiro de 2000 a novembro de 2003, a Pague Menos apresentou um crescimento médio do faturamento de 23% ao ano, comparado ao crescimento de 19% no mesmo período das redes filiadas à Abrafarma, excluindo a Pague Menos.

A Pague Menos estabeleceu três princípios para nortear seu posicionamento no mercado:

- Empresa de conveniência: caracterizada pela localização de fácil acesso e facilidade nas compras e serviços ao consumidor. A conveniência se traduz, por exemplo, pela diversificação do mix de produtos, cartão de crédito com marca própria, assistência farmacêutica, manipulação de fórmulas, parcerias com planos de saúde, entrega em domicílio.
- Empresa inovadora: na condução dos negócios buscando uma diferenciação em relação à concorrência. Em 1990, por exemplo, a Pague Menos foi pioneira no varejo



farmacêutico ao implementar o conceito de recebimento de títulos como contas de água, luz, telefone, tributos, clubes, colégios, condomínios, planos de saúde e outros recebíveis. Os valores recebidos ultrapassaram a marca de R\$ 1,5 bilhões em 2003, com mais de 1,6 milhões de atendimentos por mês.

- **Empresa cidadã: comprometimento em reverter parte do seu sucesso financeiro através de diversas ações sociais, principalmente, para as comunidades mais carentes.**

Merece destaque também a cobertura e capilaridade da rede como um diferencial competitivo. A Pague Menos constitui a rede no país com maior abrangência nacional, presente nas regiões Norte, Nordeste, Sul e Sudeste.

Definir ou Confirmar Missão, Visão e Princípios da Empresa

Como a Pague Menos já estabeleceu formalmente sua Missão, Visão e Valores, o objetivo desta etapa foi confirmar estes pontos junto à Diretoria. Seguem abaixo a Visão, Missão e os Valores da Pague Menos, denominados de sete Princípios:

### **Visão da Pague Menos:**

A Visão da Pague Menos é de uma empresa de capital aberto, preparada para fusões e *joint-ventures*, com liderança consolidada no Nordeste, operando em outras regiões do país, figurando entre as três primeiras empresas do setor no Brasil. Atua em segmentos diversificados, definidos em função dos nichos de mercado, inclusive vendas *off-store*, que melhor se identifiquem com a comercialização de produtos e prestação de serviços. Nesta Visão, suas *drugstores* são reconhecidas pela excelência operacional e adequação de suas instalações e estão voltadas para encantar pessoas, integradas no melhor nível tecnológico e operando com alto padrão de atendimento, resultante de processos de qualidade certificados em todos os níveis da organização.

A gestão dos negócios é pautada por princípios participativos, pela profissionalização da administração, contando nas lojas e na matriz com equipes gerenciais empreendedoras, formadas e orientadas para resultados, capazes de assegurar o cumprimento da Missão e dos objetivos organizacionais. A Pague Menos continua comprometida com o desenvolvimento econômico e social, empreendendo ações de caráter comunitário, particularmente voltadas às populações mais carentes.”

Na Visão da Pague Menos, vale destacar a abertura de capital, visando profissionalizar a empresa; promover a liquidez para futuros acionistas e herdeiros, eliminando ou minimizando eventuais disputas de sucessão; ampliar as possibilidades de fusões e aquisições. O conceito de *off-store* refere-se a uma perspectiva de introdução de formas de varejo sem loja, como o comércio virtual.

### **Missão da Pague Menos:**

“Encantar Pessoas, promovendo saudabilidade através de atitudes inovadoras e cidadãs”

Dessa forma, a Missão da Pague Menos estabelece um propósito ideal, no sentido de "encantar Pessoas", em um sentido de "saudabilidade", referindo-se a um conceito amplo de qualidade de vida.

### **Princípios da Pague Menos:**

- Os Clientes são nossa razão de ser
- Os Fornecedores são nossos parceiros
- Colaboradores são atores e beneficiários do nosso desenvolvimento
- Ser uma empresa cidadã

- Ética e proatividade nas relações com governos
- Lucratividade como base para o desenvolvimento sustentável
- Agilidade e criatividade para melhores resultados

## 4.2. Estabelecer Metas Globais de Longo Prazo

As principais metas globais de longo prazo envolvem os seguintes indicadores: (i) lucratividade, em termos de lucro líquido sobre faturamento bruto; (ii) faturamento bruto; (iii) número de lojas; (iii); geração de caixa operacional; (iv) participação de mercado; (v) *Mix* de produtos, entre medicamentos e não medicamentos.

Em termos de número de lojas, o objetivo é atingir um crescimento médio anual de cerca de 9%. Quanto ao *mix* de produtos, pretende-se aumentar continuamente a participação de não medicamentos, face à tendência de crescimento dos medicamentos genéricos e levando em conta que os não medicamentos não estão sujeitos ao controle de preços do governo. Em última instância, a meta financeira consiste em obter um significativo incremento do faturamento, proporcionando um maior poder de barganha e ganhos de escala na operação, concorrentemente a uma lucratividade desejada pelo acionista.

## 4.3. Analisar o Ambiente Externo

Esta análise identificou os principais fatores externos, sob os quais a Pague Menos não detém controle e suas implicações para a rede. Tais fatores foram classificados como oportunidades ou ameaças, conforme a postura estratégica adotada pela empresa.

O levantamento das oportunidades e ameaças, pontos fortes e fracos foi realizado inicialmente através de entrevista semi-estruturada com o Presidente e todos os Diretores da rede (administrativo-financeiro, operações, sistemas & logística e compras). Além dos Diretores, foram também entrevistados os principais executivos da empresa a fim de aumentar a representatividade dos dados e capturar eventuais diferenças de percepção com relação à diretoria, incluindo: (i) executivos em posições de *staff* e atuação corporativa: Assessor Jurídico e Relações Institucionais; Gerente de Marketing, Gerente de Recursos Humanos, Gerente de Controladoria, Gerente de Qualidade, Gerente de Auditoria e Gerente de Tesouraria (ii) executivos de linha e atuação operacional: quatro Gerentes Operacionais e o Gerente de Vendas em nível nacional.

Em seguida, foram identificadas e agrupadas as oportunidades e ameaças destacadas pelos entrevistados. Tais fatores foram incluídos em um questionário como base para uma segunda entrevista a fim de definir o *ranking* de importância das oportunidades e ameaças. Cada entrevistado atribuiu uma nota de 1 a 5 a cada fator, sendo 5 para o item de maior importância/impacto para a empresa e 1 para o item de menor importância/impacto. O resultado das análises do ambiente externo está destacado abaixo:

**Oportunidades Média: 3,77 Mediana: 4,01 Mínimo: 2,30 Máximo: 4,78**

Ranking	Avaliação	Oportunidades
1	4,78	Potencial de crescimento da Entrega em Domicílio
2	4,67	Oferta de serviços como diferencial pelas farmácias
3	4,30	Melhoria do cenário macroeconômico e da indústria farmacêutica
4	4,20	Importância do atendimento como um diferencial no mercado

5	4,11	Desejo de maior conveniência nas compras pelo consumidor
6	3,90	Oportunidades de parcerias com fornecedores
7	3,40	Potencial de capturar mercado pela força da marca Pague Menos
8	3,30	Demanda pelo consumidor do conceito de <i>drugstore</i>
9	2,70	Tendência no longo prazo de consolidação do mercado
10	2,30	Maior preocupação do consumidor com saúde e beleza

Tabela 1 – Oportunidades do ambiente externo

**Ameaças Média: 3,73 Mediana: 3,65 Mínimo: 2,80 Máximo: 5,00**

Ranking	Avaliação	Ameaças
1	5,00	Possibilidade de mudanças desfavoráveis na legislação
2	4,92	Maior rigor da postura de controle e fiscalização da ANVISA
3	4,10	Competição acirrada de preços em São Paulo
4	3,90	Carga tributária elevada, que impacta principalmente as grandes redes
5	3,80	Participação maior dos genéricos no mercado
6	3,50	Ameaça de guerra de preços pela concorrência no RJ
7	3,40	Ameaça de guerra de preços no Norte/Nordeste
8	3,00	Competição crescente do canal alimentar, principalmente supermercados
9	2,90	Possibilidade de entrada de redes concorrentes no Nordeste
10	2,80	Redução de diferenciação das redes

Tabela 2 – Ameaças do ambiente externo

#### 4.4. Analisar o Ambiente Interno

Esta análise identificou os fatores internos sob controle da Pague Menos, classificados como pontos fortes ou pontos fracos. Este levantamento foi realizado através do mesmo procedimento destacado no item anterior para determinação das oportunidades e ameaças do ambiente externo. Uma maior ênfase foi dada na coleta e análise dos pontos fracos da empresa, uma vez que estes constituem as limitações internas ao crescimento da rede e que precisam ser superados. Os resultados da análise do ambiente interno estão destacados abaixo:

**Pontos Fortes** Média: 3,72; Mediana: 3,45 Mínimo: 3,00 Máximo: 4,85

Ranking	Avaliação	Pontos Fortes
1	4,85	Liderança do Presidente
2	4,62	Orgulho e dedicação das pessoas em trabalhar na empresa
3	4,50	Capilaridade da rede
4	3,90	Não há distanciamento e frieza entre níveis hierárquicos
5	3,60	Força da marca
6	3,50	Diversificação de produtos
7	3,40	Ganhos de escala em função de elevados volumes e centralização de funções administrativas, Compras e Marketing
8	3,30	Competência em implantar rapidamente uma nova loja
9	3,20	Disponibilidade de produtos nas lojas
10	3,10	Serviços oferecidos nas lojas
11	3,00	Abordagem de atendimento nas farmácias

Tabela 3 – Pontos fortes da empresa

**Pontos Fracos** Média: 3,65 Mediana: 3,50 Mínimo: 3,10 Máximo: 4,60

Ranking	Avaliação	Pontos Fracos
1	4,60	Necessidade de aprimorar processos e controles internos
2	4,15	Diretrizes de RH e avaliação de desempenho
3	4,08	Formação de líderes não acompanha o crescimento acelerado da empresa
4	3,80	Cultura menos voltada para controle de processos
5	3,78	Pouca sistematização do processo de avaliação das estratégias
6	3,50	Necessidade de melhores informações gerenciais
7	3,40	Mudanças de rotinas ou iniciativas em andamento
8	3,38	Entrega em Domicílio
9	3,27	Integração entre matriz / lojas / áreas funcionais
10	3,10	Atendimento ao cliente interno
11	3,10	Estrutura e foco para suportar novas iniciativas

#### 4.5. Desenvolver as Estratégias a partir da Matriz SWOT

Segundo Kaplan e Norton (2001), o primeiro princípio observado nas implementações de sucesso do BSC consiste na tradução da estratégia em termos operacionais. Assim, optou-se em utilizar a matriz SWOT para desenvolver as estratégias organizacionais por constituir uma ferramenta que promove o alinhamento das forças e fraquezas da organização com as oportunidades e ameaças do ambiente externo, na abordagem estratégica proposta por Andrews e Christensen (1978 apud Montgomery e Porter, 1991). A matriz SWOT indica quatro tipos de estratégias que podem ser desenvolvidas (Oliveira, 1987), conforme indicado na figura 2 abaixo:

		Ambiente Externo	
		OPORTUNIDADES	AMEAÇAS
Ambiente Interno	VISÃO MISSÃO		
	PONTOS FORTES	ESTRATÉGIAS DE DESENVOLVIMENTO	ESTRATÉGIAS DE MANUTENÇÃO
	PONTOS FRACOS	ESTRATÉGIAS DE CRESCIMENTO	ESTRATÉGIAS DE SOBREVIVÊNCIA

Fig.2 - Matriz SWOT / Fonte: Oliveira (1987)

A identificação das estratégias foi realizada, em um primeiro momento, a partir do cruzamento, na matriz SWOT, dos pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças pelo autor. Tais estratégias foram em seguida validadas através de entrevistas e sessões de trabalho com a Diretoria e principais executivos, sendo classificadas em: (1) Estratégias de negócio: voltadas para as iniciativas de mercado e operações que impactam mais diretamente o consumidor (estratégias 1 a 12); (2) Estratégias de gestão: voltadas para as iniciativas de aprendizagem e crescimento, sistemas de informação e controles e responsabilidade social que suportam as estratégias de negócio (estratégias 13 a 18). As figuras 3 e 4 na página seguinte destacam as 18 estratégias obtidas através da aplicação deste método.

#### 5. Definição do Mapa Estratégico e do BSC

Inicialmente, o desenvolvimento dos objetivos gerais da organização foi desenvolvido a partir da Visão, Missão e Princípios da empresa em questão. A definição dos objetivos estratégicos para o BSC decorreu da análise conjunta de tais objetivos gerais à luz das metas globais da empresa e, fundamentalmente, das estratégias elaboradas a partir da matriz SWOT. Dessa forma, resultaram o BSC e mapa estratégico da empresa indicados nas figuras 5 e 6.

#### Estratégias identificadas a partir da análise da matriz SWOT

<p align="center"><b>METAS GLOBAIS</b></p> <p>Lucratividade (%)</p> <p>Faturamento (R\$ MM)</p> <p>Número de lojas</p> <p>Mix de produtos (med. / não med.)</p> <p>Participação de mercado (%)</p>	<p align="center"><b>OPORTUNIDADES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Entrega em Domicílio</li> <li>Demanda de serviços pelo consumidor</li> <li>Melhoria da economia e do setor</li> <li>Atendimento como diferencial</li> <li>Desejo de conveniência pelo cliente</li> <li>Parcerias com fornecedores</li> <li>Demanda do conceito de <i>drugstore</i></li> <li>Consolidação do setor no longo prazo</li> <li>Preocupação com saúde e beleza</li> </ol>	<p align="center"><b>AMEAÇAS</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Mudanças desfavoráveis na legislação</li> <li>Maior rigor da ANVISA</li> <li>Guerra de preços em São Paulo</li> <li>Elevada carga tributária</li> <li>Participação maior dos genéricos</li> <li>Ameaça de guerra de preços no RJ</li> <li>Ameaça de guerra de preços no N/NE</li> <li>Competição com supermercados</li> <li>Entrada de concorrentes no NE</li> <li>Redução da diferenciação das redes</li> </ol>
<p align="center"><b>PONTOS FORTES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Liderança do Presidente</li> <li>Orgulho e dedicação das pessoas</li> <li>Capilaridade da rede</li> <li>Não há distanciamento hierárquico</li> <li>Força da marca</li> <li>Diversificação dos produtos</li> <li>Ganhos de escala</li> <li>Implantação rápida de nova loja</li> <li>Disponibilidade de produtos nas lojas</li> <li>Serviços oferecidos na rede</li> <li>Atendimento (abordagem)</li> </ol>	<p align="center"><b>Desenvolvimento</b></p> <p align="center"><b>1. EXPANDIR A REDE</b></p> <p align="center"><b>2. DIVERSIFICAR MIX</b></p> <p align="center"><b>3. AMPLIAR SERVIÇOS</b></p> <p align="center"><b>4. ALAVANCAR VENDAS COM CERTOS PRODUTOS DE ALTO VOLUME</b></p>	<p align="center"><b>Manutenção</b></p> <p align="center"><b>5. OTIMIZAR APREÇAMENTO</b></p> <p align="center"><b>6. RACIONALIZAR DESPESAS</b></p> <p align="center"><b>7. EFICIÊNCIA LOGÍSTICA</b></p> <p align="center"><b>8. BUSCAR EXCELÊNCIA OPERACIONAL</b></p> <p align="center"><b>9. APRIMORAR GESTÃO DE ESTOQUE</b></p>
<p align="center"><b>PONTOS FRACOS</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Processos e controles internos</li> <li>Diretrizes de RH</li> <li>Formação de líderes</li> <li>Cultura não voltada a processos</li> <li>Pouca sistematização p/ avaliar estratégias</li> <li>Falta de melhores informações gerenciais</li> <li>Mudança das iniciativas</li> <li>Entrega em domicílio</li> <li>Integração matriz / lojas</li> <li>Atendimento ao cliente interno</li> <li>Estrutura e foco para suportar iniciativas</li> </ol>	<p align="center"><b>10. ENTREGA EM DOMICÍLIO</b></p> <p align="center"><b>11. FIDELIZAR CLIENTES MAIS RENTÁVEIS</b></p> <p align="center"><b>12. IMPLEMENTAR POSICIONAMENTO DE MERCADO ADEQUADO PARA CADA PRAÇA</b></p> <p align="center"><b>Crescimento</b></p>	<p align="center"><b>Sobrevivência</b></p>

Fig 3. Estratégias de negócio

<p align="center"><b>METAS GLOBAIS</b></p> <p>Lucratividade (%)</p> <p>Faturamento (R\$ MM)</p> <p>Número de lojas</p> <p>Mix de produtos (med. / não med.)</p> <p>Participação de mercado (%)</p>	<p align="center"><b>OPORTUNIDADES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Entrega em Domicílio</li> <li>Oferta de serviços pelas farmácias</li> <li>Melhoria da economia e do setor</li> <li>Atendimento como diferencial</li> <li>Desejo de conveniência pelo cliente</li> <li>Parcerias com fornecedores</li> <li>Demanda do conceito de <i>drugstore</i></li> <li>Consolidação do setor no longo prazo</li> <li>Preocupação com saúde e beleza</li> <li>Importância crescente da resp. social</li> </ol>	<p align="center"><b>AMEAÇAS</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Mudanças desfavoráveis na legislação</li> <li>Maior rigor da ANVISA</li> <li>Guerra de preços em São Paulo</li> <li>Elevada carga tributária</li> <li>Participação maior dos genéricos</li> <li>Ameaça de guerra de preços no RJ</li> <li>Ameaça de guerra de preços no N/NE</li> <li>Competição com supermercados</li> <li>Entrada de concorrentes no NE</li> <li>Redução da diferenciação das redes</li> </ol>
<p align="center"><b>PONTOS FORTES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Liderança do Presidente</li> <li>Orgulho e dedicação das pessoas</li> <li>Capilaridade da rede</li> <li>Não há distanciamento hierárquico</li> <li>Força da marca</li> <li>Diversificação dos produtos</li> <li>Ganhos de escala</li> <li>Implantação rápida de nova loja</li> <li>Disponibilidade de produtos nas lojas</li> <li>Serviços oferecidos na rede</li> <li>Atendimento (abordagem)</li> </ol>	<p align="center"><b>Desenvolvimento</b></p> <p align="center"><b>13. EXPANDIR PRÁTICA DE RESPONSABILIDADE SOCIAL</b></p>	<p align="center"><b>Manutenção</b></p> <p align="center"><b>14. UTILIZAR TECNOLOGIA PARA MELHORIA DOS PROCESSOS E SATISFAÇÃO DOS CLIENTES</b></p> <p align="center"><b>15. ADMINISTRAR RELACIONAMENTO COM GOVERNOS</b></p>
<p align="center"><b>PONTOS FRACOS</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Processos e controles internos</li> <li>Diretrizes de RH</li> <li>Formação de líderes</li> <li>Cultura não voltada a processos</li> <li>Pouca sistematização p/ avaliar estratégias</li> <li>Falta de melhores informações gerenciais</li> <li>Mudança das iniciativas</li> <li>Entrega em domicílio</li> <li>Integração matriz / lojas</li> <li>Atendimento ao cliente interno</li> <li>Estrutura e foco para suportar iniciativas</li> </ol>	<p align="center"><b>16. SISTEMATIZAR A AVALIAÇÃO DAS ESTRATÉGIAS</b></p> <p align="center"><b>17. CAPTAR, DESENVOLVER E RETER TALENTOS</b></p> <p align="center"><b>Crescimento</b></p>	<p align="center"><b>18. APRIMORAR PROCESSOS E CONTROLES INTERNOS</b></p> <p align="center"><b>Sobrevivência</b></p>

Fig 4. Estratégias de gestão

Fig 5 – BSC da Pague Menos

**BSC DA EMPRESA: Temas, Objetivos e Indicadores**

<b>Temas Estratégicos</b>	<b>Objetivos Estratégicos</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>		
<input type="checkbox"/> Crescimento rentável	F1. Aumentar a lucratividade F2. Aumentar as vendas F3. Expandir a rede  F4. Maximizar lucratividade das mesmas lojas F5. Racionalizar as despesas F6. Maximizar a utilização dos ativos	<input type="checkbox"/> Lucro líquido / receita bruta <input type="checkbox"/> Receita bruta <input type="checkbox"/> Número de lojas <input type="checkbox"/> % crescimento da receita bruta novas lojas <input type="checkbox"/> Lucratividade das mesmas lojas <input type="checkbox"/> Despesa total / Receita bruta <input type="checkbox"/> Fluxo de caixa livre
<b>Clientes</b>		
<input type="checkbox"/> Excelência operacional	C1. Aumentar a participação de mercado C2. Encantar clientes pela excelência operacional	<input type="checkbox"/> Participação de mercado <input type="checkbox"/> Preço PM / Preço concorrência <input type="checkbox"/> Pesquisa de mercado
<input type="checkbox"/> Inovação e conveniência	C3. Prestar serviços com inovação e conveniência	<input type="checkbox"/> Pesquisa de mercado
<input type="checkbox"/> Relacionamento	C4. Surpreender clientes através de ações de relacionamento	<input type="checkbox"/> Pesquisa de mercado
<input type="checkbox"/> Empresa cidadã	C5. Ser reconhecida como uma empresa cidadã	<input type="checkbox"/> Pesquisa de mercado
<b>Processos Internos</b>		
<input type="checkbox"/> Excelência operacional	P1. Implementar posicionamento de mercado adequado para cada praça P2. Aumentar a produtividade operacional da loja  P3. Maximizar a eficiência da logística de abastecimento e distribuição P4. Aprimorar a gestão de estoques	<input type="checkbox"/> % Custo Merc. Vendida por praça <input type="checkbox"/> Receita bruta / empregado <input type="checkbox"/> % perda de inventário <input type="checkbox"/> % custo logístico sobre receita bruta <input type="checkbox"/> % de produtos com rupturas <input type="checkbox"/> Giro de estoque
<input type="checkbox"/> Inovação e conveniência	P5. Otimizar o apreçamento dos produtos P6. Ampliar e diversificar o <i>mix</i> de produtos e serviços	<input type="checkbox"/> Margem bruta % por linha de produto <input type="checkbox"/> Número de itens ativos <input type="checkbox"/> % medicamentos / não medicamentos <input type="checkbox"/> Receita de serviços
<input type="checkbox"/> Relacionamento	P7. Fidelizar os clientes mais rentáveis	<input type="checkbox"/> % de clientes do prog. de fidelização <input type="checkbox"/> Margem bruta de clientes do prog. fid.
<input type="checkbox"/> Empresa cidadã	P8. Promover ações sociais e atuar com ética e proatividade com governos	<input type="checkbox"/> Montante aplicado em ações sociais
<b>Aprendizagem e Conhecimento</b>		
<input type="checkbox"/> Liderança	A1. Captar, desenvolver e reter os melhores talentos	<input type="checkbox"/> % de posições com <i>backups</i>
<input type="checkbox"/> Cultura	A2. Desenvolver cultura voltada para melhoria contínua e atendimento ao cliente	<input type="checkbox"/> Pesquisa de clima organizacional <input type="checkbox"/> % de pessoas treinadas em melhoria contínua e atendimento ao cliente
<input type="checkbox"/> Tecnologia e informação	A3. Utilizar tecnologia para melhoria de processos e satisfação dos clientes A4. Fornecer melhores informações para tomada de decisões estratégicas	<input type="checkbox"/> % de processos automatizados  <input type="checkbox"/> Pesquisa junto ao usuário

# Mapa Estratégico da Empresa

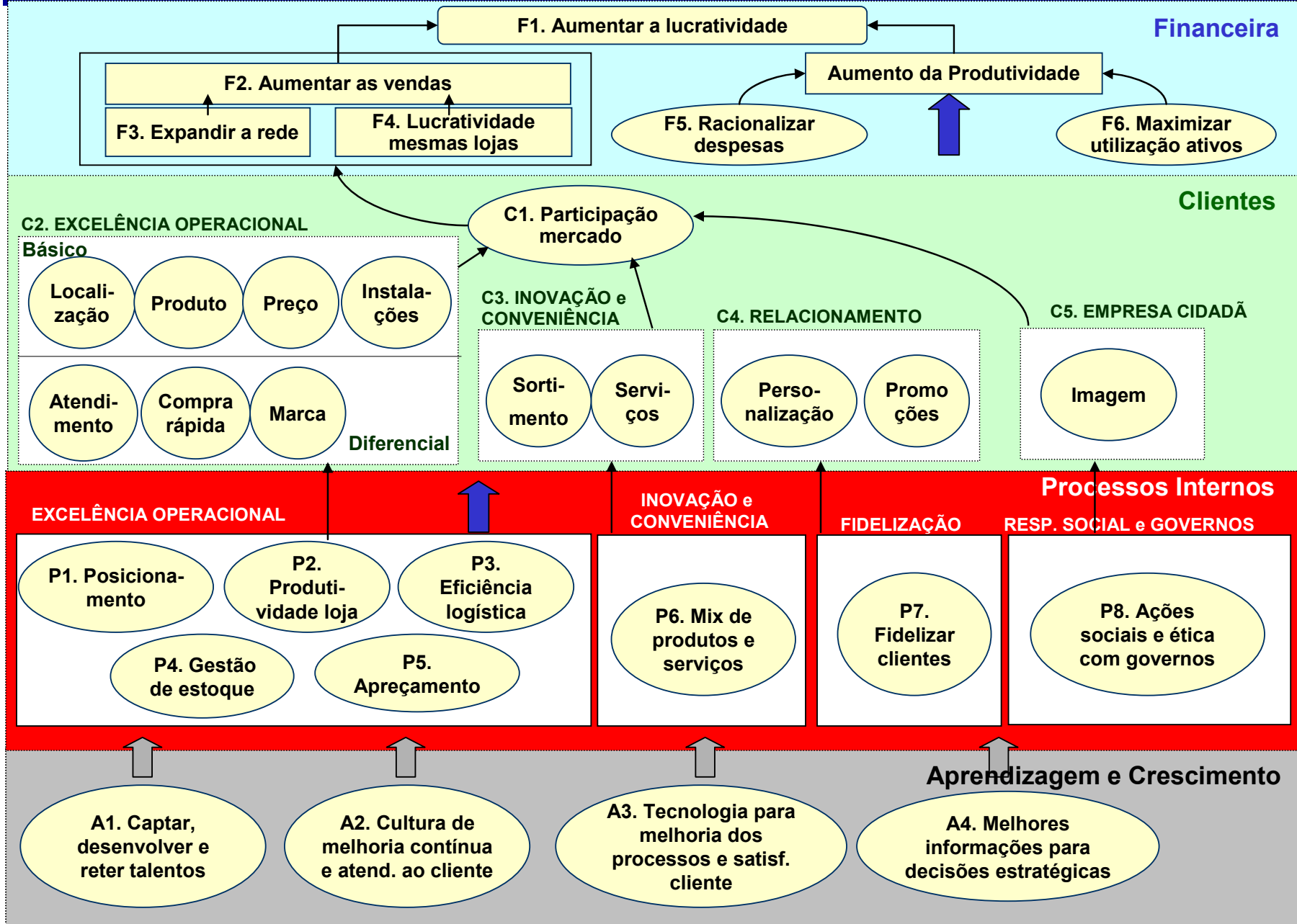


Fig 6 – Mapa estratégico da Pague Menos



## 6. Considerações Finais

Fundamentalmente, o desenvolvimento do BSC e do mapa estratégico consiste na tradução da estratégia em termos operacionais. O modelo de gestão estratégica baseado no BSC coloca a estratégia no centro do processo de gerenciamento, com a qual são conectadas e implementadas ações operacionais.

Por outro lado, a metodologia do BSC não fornece um processo mais rigoroso de definição da estratégia, levando em conta os ambientes externo e interno, de forma a melhor alinhar as competências organizacionais com as oportunidades e ameaças externas e indicar um posicionamento estratégico mais adequado. Neste contexto, no modelo proposto, foi adotada a metodologia SWOT, que se mostrou útil para a formulação dos objetivos estratégicos.

O suporte da Presidência representou também um fator-chave para o desenvolvimento do BSC. Por outro lado, a incorporação do BSC no dia-a-dia da empresa apresentou maiores dificuldades. Isso pode ser visto como um processo normal, uma vez que a empresa analisada não dispunha de processo estratégico estruturado para absorver uma ferramenta sofisticada como o BSC e que demanda sistemas de controle e métodos consistentes para realizar análise crítica das hipóteses estratégicas, o que pode ocorrer até em empresas com processos de gerenciamento mais avançados.

No entanto, o estudo sugere que a exploração de todo o potencial do BSC irá depender fundamentalmente de uma cultura com maior resposta às mudanças, visão estratégica e maior profissionalização na gestão, ainda fortemente de caráter familiar. Os desafios da implementação do BSC irão depender de quão comprometidas as lideranças da empresa estejam para criar uma real coalizão disposta a enfrentar as resistências que certamente surgem nos processos de mudanças. As atitudes das lideranças serão fundamentais para criar uma cultura voltada para a reflexão estratégica baseada em fatos através de reuniões estruturadas tendo como base os resultados do BSC, a partir da qual poderão ser validadas ou alteradas as hipóteses estratégicas.

## 7. Referências Bibliográficas

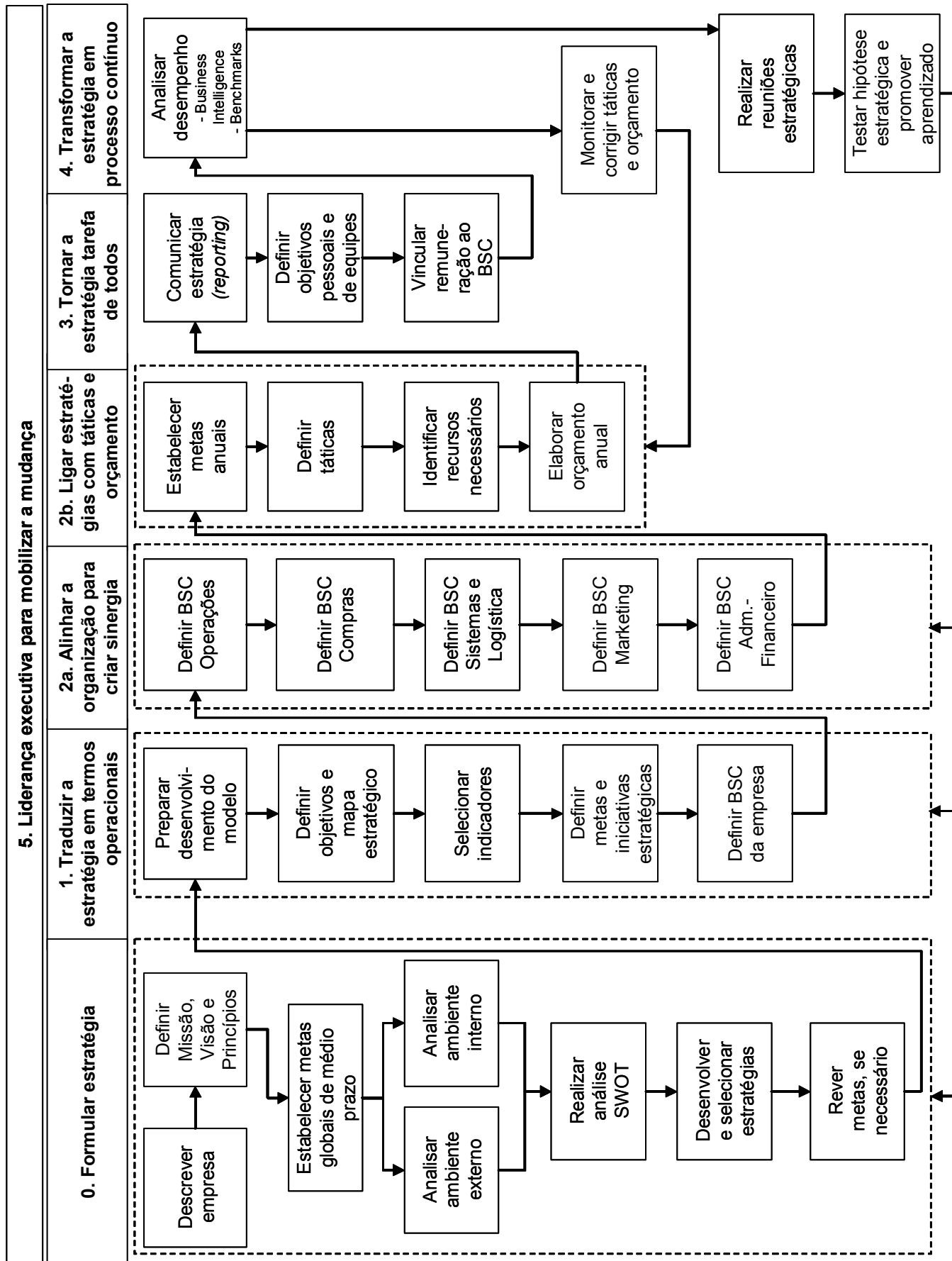
- ALBIZZATI, A. et. al. **O Ciclo de Vida do Produto Farmacêutico**. Cadernos Discentes COPPEAD, Rio de Janeiro, n. 10, pp. 46-79, 2001
- COBBOLD, I., and LAWRIE, G. **Designing a strategic management system using the third-generation balanced scorecard: a case study**. International Journal of Productivity and Performance Management. Vol. 53 No. 7, 2004, pp. 624-633
- COSTA, A. **Contabilidade Gerencial: Um Estudo sobre a Contribuição do Balanced Scorecard**. Dissertação de Mestrado, FEA, Universidade de São Paulo, 2001
- EPSTEIN, M., MANZONI, J. **Implementing Corporate Strategy. From Tableaux du Bord to Balanced Scorecards**. European Management Journal, v. 16, n. 2, pp. 190-203, 1998
- KAPLAN, R., NORTON, D **The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance**. Harvard Business Review, Boston, v. 70, pp. 71-79, Jan./Feb., 1992
- KAPLAN, R., NORTON, D **Putting the Balanced Scorecard to Work**. Harvard Business Review, Boston, v. 71, pp. 134-147, Sep./Oct., 1993
- KAPLAN, R., NORTON, D **Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard**. Boston: Harvard Business School Press, 1996a
- KAPLAN, R., NORTON, D. **Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System**. Harvard Business Review, Boston, v. 74, pp. 75-85, Jan./Feb., 1996b
- KAPLAN, R., NORTON., D. **The Strategy-Focused Organization**. Harvard Business School Press, 2001
- KAPLAN, R., NORTON., D. **Mapas Estratégicos**. Campus, Rio de Janeiro, 2004a
- KAPLAN, R., NORTON., D. **Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets**. Harvard Business Review. Feb, 2004b
- KAPLAN, R., NORTON., D. **The Strategy Map: Guide do Aligning Intangible Assets**. Strategy and Leadership, 2004c, 32, 5, p. 10
- MINTZBERG, H., **Crafting Strategy**, Harvard Business Review, julho/agosto 1987
- MONTGOMERY, C., PORTER, M. **Strategy: Seeking and Securing Competitive Advantage**, Harvard Business School Publishing Division, Boston, 1991
- OLIVEIRA, D. **Uma Contribuição ao Estudo do Desenvolvimento e Implementação do Processo Estratégico nas Organizações**. Tese de Livre-Docência. FEA, Universidade de São Paulo, 1987
- OLVE, N. et al., **Making Scorecards Actionable**. Wiley, 2003
- PARENTE, J. **Varejo no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2000
- PESSOA, M. **Gestão das Universidades Federais Brasileiras – um Modelo Fundamentado no Balanced Scorecard**. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, 2000
- SANTOS, M. **Análise Setorial: Farmácias e Drogarias**. Panorama Setorial. Horizonte Vertical, São Paulo, 2004

SANTANA, C. **Balanced Scorecard: Uma Proposta de Modelo para Aplicação no Setor Varejista – Ramo Supermercado**. Dissertação de Mestrado, FEA, PUC-SP, 2004

SEIDERS, K., BERRY, L., GRESHAM, L. ***Attention, Retailers! How Convenient Is Your Convenient Strategy***. Sloan Management Review. Spring 2000, vol. 41, n. 3, 79-89

WHEELEN, HUNGER. ***Strategic Management and Business Policy***. Prentice-Hall, 2004

YIN, Robert. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2ª edição, São Paulo: Bookman, 2001



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**BALANCED SCORECARD: UTILIZAÇÃO COMO INSTRUMENTO  
DE GERENCIAMENTO DOS SERVIÇOS COMPARTILHADOS NO  
PROCESSO DE CRIAÇÃO DE VALOR**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**José Alberto Teixeira da Silva**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras

**Roberto Fernandes dos Santos**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Professor Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras

**Neusa Maria Bastos F. Santos**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Professora Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**BALANCED SCORECARD: UTILIZAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE  
GERENCIAMENTO DOS SERVIÇOS COMPARTILHADOS NO PROCESSO DE  
CRIAÇÃO DE VALOR**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

No sentido de maximizar o valor, um dos principais objetivos das empresas atualmente, tem se tornado constante a prática de implementação de Centros de Serviços Compartilhados (CSC) que concentrem as atividades de suporte administrativo das empresas, numa espécie de terceirização interna, conduzida e gerenciada por membros da própria organização. Essa decisão estratégica, contudo, requer um sistema de monitoramento e gerenciamento constante da performance, onde a prestação de serviços com elevados níveis de qualidade, dentro de prazos cada vez mais curtos, dada a velocidade da demanda informacional, e com custos especialmente competitivos ao mercado é exigência básica dos clientes deste tipo de estrutura. A inter-relação de indicadores qualitativos e quantitativos no processo de gerenciamento da performance em Serviços Compartilhados (SC) pode ser obtida através da metodologia *Balanced Scorecard (BSC)*, que propicia clareza e objetividade na comunicação das ações necessárias em cada uma das expectativas definidas em um *scorecard* do CSC, quais sejam, o aprendizado e crescimento, os processos internos, os parceiros (clientes) e as finanças, propiciando aos executivos desta unidade de negócio condições de gerenciamento do valor que se está buscando criar.

## **1. Introdução**

Encarar o desafio de criar valor sustentado no ambiente de negócios atual tem sido a principal meta de gerentes e executivos na maioria das corporações. Dada a velocidade com que ocorrem as mudanças nos diversos cenários que permeiam o ambiente empresarial, além da concorrência de mercado, cresce a pressão sobre aqueles que tem a missão de liderar a empresa na busca de ações que agreguem valor, minimizando processos não centrais para as operações e concentrando-se nos processos que são estrategicamente mais relevantes. A atenção dada às operações tem sido importante aliada dos executivos na batalha pela sobrevivência enquanto empresa, sendo que o gerenciamento dos resultados obtidos nesse processo já não pode limitar-se à análise de informações de cunho somente financeiro, extrapolando, em função disso, para um campo de informações não-financeiras que refletem, através de indicadores, a intangibilidade de fatores importantes para o sucesso empresarial, de maneira integrada à informação financeira.

## **2. Os Serviços Compartilhados**

Os Serviços Compartilhados consistem numa estratégia na qual diversas funções de negócios existentes são concentradas dentro de uma nova e semi-autônoma unidade de negócio, que tem uma estrutura gerencial designada para promover eficiência, geração de valor, redução de custos, e melhoria nos serviços para clientes internos da empresa, como se fosse um negócio competindo no mercado aberto. O estabelecimento de uma estrutura de SC visa levar os líderes empresariais ao encontro de sua meta principal, que é o crescimento através do acréscimo de valor às empresas. O caminho para o atingimento dessa meta passa pela cadeia de valor, na qual diretores e gerentes têm a missão de solucionar problemas inerentes ao negócio. Ao percorrer esse caminho, seus olhares devem voltar-se para a melhoria dos processos de negócios, buscando torná-los mais eficazes. A eficiência e a melhoria funcional não devem ser os únicos fatores avaliados nesse processo.

## **3. O *Balanced Scorecard***

O *BSC* surgiu com o propósito inicial de cobrir uma lacuna existente no processo de mensuração, mas acabou se transformando, numa visão e conceito mais amplos, em um mecanismo integrado de comunicação estratégica, interligando, através de quatro expectativas, a estratégia empresarial. Tais expectativas consolidaram indicadores financeiros e não-financeiros, e foram assim definidas: financeira, dos clientes, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. A metodologia *BSC* define a visão e a estratégia de uma organização em termos de metas e objetivos específicos e mensuráveis. Descreve também a forma de estruturar esses objetivos estratégicos em uma série de medidas-chave de desempenho. A premissa subjacente é que inovação e aprimoramento dentro de uma organização, acoplados aos processos de negócios eficazes e eficientes, culminam em satisfação do cliente através de produtos e serviços de qualidade. Olve e Sjostrand (2002, p.1) afirmam que o *BSC* é uma forma para descrever atividades de uma organização através de um número de medidas para cada uma de suas expectativas. Um bom *scorecard* documenta uma lógica estratégica: relações de causa e efeito entre atividades correntes e sucesso de longo prazo. Kaplan e Norton (1997, p. 264) reforçam que o *BSC* é uma representação da visão compartilhada da organização. Os objetivos e medidas do *scorecard* esclarecem e comunicam essa visão, conduzindo à mobilização e focalização da organização. A metodologia interliga a estratégia entre os diversos níveis da organização e propicia aos

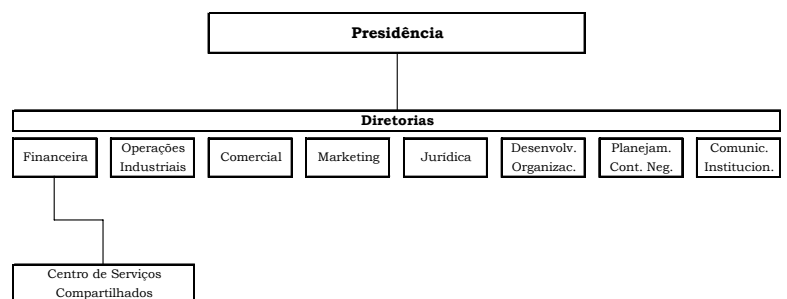
seus gerentes monitorar o valor criado em função da sua aplicação. Uma empresa é o combinado de diversas unidades com objetivos particulares, mas que juntas são guiadas por objetivos e metas comuns, mormente apoiadas na missão organizacional. O *BSC* procura fazer com que o resultado obtido no todo seja maior que a soma das partes individuais, apresentando com isso o valor que se espera da estratégia.

#### 4. Aplicação do *Balanced Scorecard* na Comunicação Estratégica e Gerenciamento do Desempenho de um Centro de Serviços Compartilhados

**4.1 Metodologia:** Esta pesquisa foi realizada com um estudo de caso para investigar o processo de comunicação estratégica da implementação e mensuração do desempenho de um CSC em indústria de bens de consumo imediato através da utilização do *BSC*. Foi escolhido o estudo de caso por entender-se que o mesmo melhor se adequaria ao propósito da pesquisa, que é a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto real. O estudo de caso é amplamente utilizado no campo das ciências sociais e das disciplinas aplicadas, contribuindo para a compreensão de fenômenos organizacionais (Yin, 1989); permitindo, ainda, um maior detalhamento das relações no interior da organização e dela com os indivíduos, além dos intercâmbios com o meio em que estão inseridos (Lazzarini, 1995). A consecução do estudo apoiou-se na pesquisa e análise da literatura específica sobre *BSC* e Serviços Compartilhados, em conjunto com experiências vivenciadas no âmbito profissional.

Quadro 1 - Organograma Executivo da THI

**4.2. A Empresa Objeto de Estudo:** É uma indústria de bens de consumo imediato, que atua na produção e comercialização de gêneros alimentícios em geral. Para fins desse estudo a empresa recebeu a denominação fictícia de THI, com o objetivo de



preservar o sigilo sobre sua identidade. A THI foi fundada em 1978 através da instalação de sua primeira unidade fabril em um estado do sudeste brasileiro. Hoje, a empresa conta com oito unidades fabris e dois escritórios administrativos, além do corpo de vendas distribuído pelo Brasil. Sua sede fica no eixo Rio-São Paulo, onde se localiza também uma de suas unidades fabris. Seu capital é 100% estrangeiro. O corpo executivo da empresa é composto por seu presidente e oito diretores, conforme demonstra o quadro 1. O CSC está ligado funcional e hierarquicamente à diretoria financeira. A empresa conta com 3.178 funcionários, sendo 938 na área fabril, 817 na administração e 1.423 na área comercial. Dos 817 funcionários administrativos, 46 pertencem à divisão financeira, dos quais 14 trabalham diretamente no CSC, que é composto pelos departamentos de Contabilidade, Custo Contábil, Controle Patrimonial, Fiscal e Relação com Investidores. A THI decidiu pela implementação do CSC em 2003, quando então iniciou o processo, conduzido diretamente pela alta gerência.

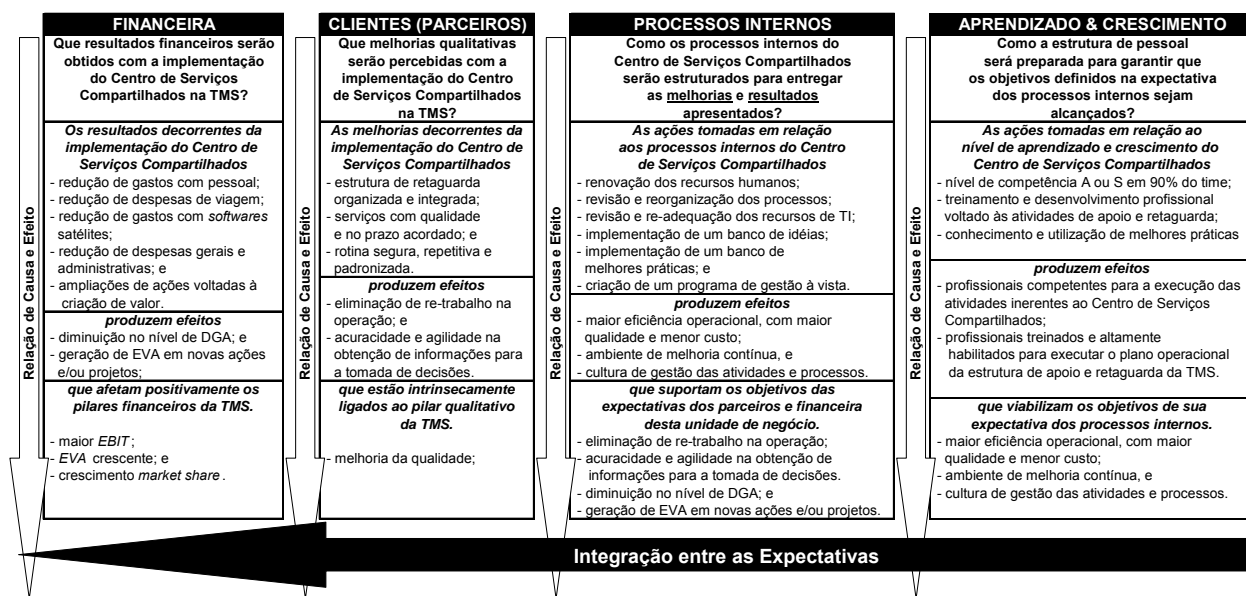


**4.3. A Estratégia Corporativa Empresarial e seus Pilares de Sustentação:** A estratégia corporativa declarada pela THI visa “construir valor sustentado” e, para tanto, está calcada em cinco pilares considerados pela empresa como fundamentais, quais sejam: *o crescimento anual do LAJIR, o crescimento anual da participação de mercado, o aumento no volume de vendas, a renovação organizacional e a melhoria da qualidade.*

**4.4 As Razões Estratégicas que Impulsionaram a Mudança para Serviços Compartilhados:** Os pontos que fundamentaram o CSC na THI foram o cenário de competição acirrada; a consolidação de áreas típicas de retaguarda com foco em qualidade, tempo e custos; o gerenciamento do processo e da tecnologia com foco na simplicidade do trabalho rotineiro; e possibilitar às demais áreas, foco no negócio, na criação de valor.

**4.5. A Integração das Expectativas do *Balanced Scorecard* para a Comunicação da Mudança para Serviços Compartilhados:** Uma vez tomada a decisão de implementar o CSC, a THI se viu diante da necessidade de comunicá-la para toda a companhia. Para tanto, foi necessário construir um processo de comunicação que mostrasse, ao mesmo tempo, alinhamento com o objetivo principal da empresa (construção de valor) e, que destacasse a importância dos ganhos quantitativos e qualitativos que poderiam ser obtidos através de uma re-formulação na maneira de se fazer as coisas nos três níveis estruturais (estratégico, tático e operacional). Primeiro, seria necessário segregar atividades rotineiras em determinadas áreas da empresa e depois consolidá-las em um CSC, para por fim alinhá-las novamente nos três níveis estruturais, de forma integrada. Nossa pesquisa, nesse sentido, nos levou a entender que o modelo *BSC* seria capaz de propiciar essa forma integrada de mostrar a visão da empresa de que a decisão estratégica de implementar um CSC estava totalmente alinhada aos demais objetivos corporativos, pois não perderia o foco da perspectiva financeira, e ao mesmo tempo propiciaria melhorias qualitativas significativas nos processos da estrutura de apoio e retaguarda, propiciando aprendizado e crescimento adequado aos envolvidos na execução das atividades de rotina e garantindo nível satisfatório de serviços prestados aos clientes desses processos, os quais passariam a ser os envolvidos nas ações inerentes aos níveis tático e estratégico. Face as discussões e estudos nesta linha de raciocínio, desenvolvemos o instrumento de comunicação representado pela figura 1 para que comunicasse a estratégia de implementação do CSC na THI, a qual foi aprovada após o corpo diretivo tomar ciência da mesma na forma em que foi proposta.

Figura 1 - Integração Entre as Expectativas do Scorecard Serviços Compartilhados e a Estratégia Global da THI



**4.6. O Processo de Mensuração da Performance:** Durante toda a fase de pesquisa da viabilidade de implementação do CSC, bem como no seu processo de implementação na THI, nos foi transparente a necessidade que essa nova unidade de negócio teria em estabelecer um modelo de gestão de suas operações de forma a manter uma boa regularidade dos processos ali consolidados e entregar os resultados que foram propostos e assumidos diante do corpo executivo da empresa e, por conseqüência, para os acionistas. Como o processo usual de mensuração do desempenho da estrutura de apoio e retaguarda, até então, era calcado em medidas financeiras, a metodologia *BSC* foi aplicada no CSC com o objetivo de cobrir a lacuna existente em relação às medidas não-financeiras, uma vez que os benefícios decorrentes da implementação do processo administrativo-financeiro compartilhado seriam, em sua maioria, qualitativos, e não quantitativos, representados então, por indicadores-chave de desempenho não-financeiros. O *BSC* propiciaria demonstrar, integrada e adequadamente, todo o valor quantitativo e qualitativo gerado em função da implementação da nova unidade de negócio.

**4.7. O Processo de Mensuração da Performance em Serviços Compartilhados Fundamentado no *Balanced Scorecard*:** A mensuração do desempenho de um CSC passa pela identificação de fatores críticos de sucesso (FCS's) em cada uma das expectativas que o compõem, pela determinação de indicadores-chave de desempenho (ICD's) vinculados a esses FCS's, aos processos desta unidade de negócio e à estratégia corporativa da empresa, e pela consideração de alguns fatores importantes relacionados a qualquer processo de mensuração de desempenho. Com base nisso, para garantir o foco em tempo, qualidade e custos em todos os processos consolidados no CSC e assim contribuir com a estratégia corporativa da THI, implementamos para esta unidade de negócio um plano denominado "Gestão à Vista CSC", com o objetivo de propiciar o acompanhamento contínuo dos principais elementos necessários à consecução de um cenário administrativo-financeiro compartilhado que fosse balanceado por expectativas que contemplassem os aspectos financeiros inerentes à área, a relação de parceria desta

com as demais unidades de negócio da empresa, seu grau de excelência operacional decorrente de melhoria contínua dos processos e o nível de aprendizado e crescimento de seu pessoal. A seqüência deste estudo de caso apresenta a descrição detalhada do plano de gestão à vista, ou seja, do BSC do Centro de Serviços Compartilhados da THI.

**4.7.1. Indicadores-chave de Performance na Expectativa Financeira:** Como a THI, antes da implementação do CSC, já utilizava medidas financeiras como instrumento de mensuração da performance da sua estrutura de apoio e retaguarda, tomamos por base tais medidas e as adaptamos ao novo cenário administrativo-financeiro compartilhado. Contudo, preliminarmente à identificação dos ICD's para a expectativa financeira, foram levantados os seguintes FCS's dentro desta expectativa: competitividade de custos; e nível de despesas. Para expor os motivos da escolha do FCS competitividade de custos na expectativa financeira do CSC, é importante discorrer brevemente sobre um ponto importante que foi avaliado durante o processo de estudo da viabilidade de implementação da nova estrutura administrativo-financeira compartilhada, qual seja, a terceirização. Como os fatores qualitativos já apontavam positivamente para a implementação, a THI avaliou uma possível terceirização em função dos ganhos quantitativos que isso traria para a empresa, contudo, o receio de que o histórico em relação aos processos e o capital intelectual possuído fossem perdidos em função disso fez com que a decisão recaísse sobre a implementação do CSC com os recursos internos já disponíveis, que passariam por uma avaliação e reestruturação para mais bem se adequarem ao novo cenário. Desta forma, o FCS competitividade de custos, no contexto do CSC, representa a comparação anual dos gastos que esta unidade de negócio tem em sua formatação interna e os gastos que teria se as operações consolidadas na mesma fossem terceirizadas. Para a THI, se os ganhos qualitativos decorrentes da implementação do CSC pudessem ser obtidos com um nível de gastos similar ao que se teria com a terceirização desta área, isso representaria a melhor situação sob o aspecto qualitativo e quantitativo que a empresa poderia esperar. Para o CSC, a visão de si mesmo passou a ser a de uma empresa distinta da THI, com o objetivo principal de prestar serviços com qualidade, no tempo adequado e com custos competitivos ao mercado de terceirização. Em função do exposto, para o FCS competitividade de custos, o ICD definido foi: custo efetivo CSC versus custo terceirização. O acompanhamento desse ICD ao longo dos anos deve indicar à THI se a opção pelo CSC interno deve ser revista ou não em relação à terceirização. O segundo FCS para a expectativa financeira, o nível de despesas, que conforme citado, já era acompanhado pela THI através de um ICD que comparava o orçamento de despesas para a estrutura de apoio e retaguarda com as despesas efetivas dessa estrutura, foi mantido. Entretanto, a implementação de um CSC é um marco na vida de uma empresa, e um dos principais ganhos obtidos com ela é exatamente a redução de despesas em função das sinergias alcançadas pela consolidação de operações e da mudança na forma de executá-las. Em função disso, um segundo ICD foi incorporado ao FCS nível de despesas, com o objetivo de comparar as despesas efetivas atuais do CSC com o nível de despesas efetivas existentes na estrutura de apoio e retaguarda antes da sua implementação, ou seja, a sua base anterior de despesas. A expectativa financeira foi então complementada com os ICD's do FCS nível de despesas, quais sejam: despesa efetiva CSC versus orçamento CSC; e despesa efetiva CSC versus base anterior CSC.

#### **4.7.2. Indicadores-chave de Performance na Expectativa dos Parceiros (Clientes):**

Como o CSC incorporou a visão de uma entidade distinta que presta serviços à THI, todas as demais unidades de negócio da empresa que se utilizam dos serviços oriundos desta nova área passaram a ser vistas e tratadas como clientes da mesma. O fato de a THI ter optado pela constituição de seu próprio CSC propiciou vantagens nesse sentido em função da relação já estabelecida com as unidades de negócio que tiveram operações consolidadas no mesmo. Não obstante, a satisfação dos consumidores dos serviços gerados pelo CSC passou a ser um dos mais importantes pilares de sustentação dessa área na THI, uma vez que a sua implementação deveria gerar ganhos qualitativos que deveriam ser percebidos pelos parceiros. Em decorrência disso, foram identificados dois principais FCS's para a expectativa dos parceiros, quais sejam: satisfação do serviço; e percepção de valor. O CSC, num primeiro momento, abriu mão de acordos de níveis de serviços formais com as unidades de negócio que utilizam seus serviços e, partiu diretamente para a identificação do ICD que seria utilizado para medir a aderência do emprego da metodologia *BSC* na expectativa da excelência operacional e os seus reflexos na expectativa dos parceiros, sendo que o escolhido para tanto foi: grau de satisfação dos parceiros. Em relação ao FCS percepção de valor, além da importância desse fator para o acompanhamento do quanto de valor os serviços prestados pelo CSC estariam agregando aos processos das demais unidades de negócio, o ICD definido para o mesmo ajudou a unidade de negócio CSC a identificar as atividades que eram executadas pela antiga estrutura de apoio e retaguarda que não agregavam valor a nenhum de seus usuários, agora parceiros da nova área, e permitiu que as mesmas fossem eliminadas ou reformuladas em relação à sua forma de execução. Essa ação propiciou impacto positivo direto na expectativa financeira, demonstrando a eficiência do modelo *BSC*, uma vez que eliminadas ou reduzidas algumas atividades, foi possível reestruturar o quadro de pessoal do CSC para a nova demanda de atividades. O ICD escolhido para gerenciar o FCS percepção de valor foi: grau de valor percebido.

#### **4.7.3. Indicadores-chave de Performance na Expectativa da Excelência Operacional (Processos Internos):**

Para viabilizar o alcance das metas estabelecidas nos itens 4.7.1 e 4.7.2, foi estruturada para o CSC a expectativa da excelência operacional, e identificados os seguintes principais FCS's: melhoria contínua; objetivos-chave de desempenho (OCD's); e serviços entregues. O FCS melhoria contínua está relacionado à constante revisão e re-formulação da maneira de execução dos processos consolidados no CSC. Para mensurar a evolução desse FCS dentro da expectativa da excelência operacional, o ICD escolhido foi: melhorias implementadas nos processos do CSC (acordadas com parceiros). O segundo FCS, objetivos-chave de desempenho (OCD's), é um mecanismo já utilizado pela THI que consiste no estabelecimento de metas individuais para seus funcionários além das atividades cotidianas dos mesmos. Na verificação dos objetivos definidos nesse mecanismo para os funcionários do CSC, foi constatado que em sua grande maioria, estavam relacionados à melhoria de processos da área, portanto, o sucesso na realização dos mesmos propiciaria a esta unidade de negócio a elevação de sua excelência operacional, objetivada nesta expectativa, motivo pelo qual ficou decidida sua utilização no *BSC* da nova unidade de negócio. O ICD escolhido para medir a realização dos OCD's foi: percentual de realização dos OCD's. O terceiro FCS desta expectativa, serviços entregues, representa a aderência do CSC a um fator preponderantemente importante para a THI, qual seja, tempo de resposta. Para a empresa, informações obtidas muito rapidamente, sem o nível de qualidade adequado,

comprometem a tomada de decisões. Informações com um alto nível de acuracidade e qualidade, fora do prazo, não produzem o efeito esperado em função de sua obsolescência. Encontrar o equilíbrio entre qualidade e tempo é primordial para que parceiros e CSC ordenem suas atividades e o processo de tomada de decisões em cada unidade de negócio e em nível corporativo. Para medir o desempenho dos processos internos em relação ao FCS serviços entregues, o ICD definido foi: percentual de serviços do CSC entregue no prazo.

**4.7.4 Indicadores-chave de Performance na Expectativa do Aprendizado e Crescimento:** Para que o CSC buscasse a excelência operacional em seus processos e, em decorrência disso, suas metas nas expectativas financeira e dos parceiros, foi importante complementar seu *BSC* com uma quarta expectativa que representasse o nível de habilidade das pessoas que trabalham nesta unidade de negócio em relação às atividades que necessitam realizar nos diversos processos consolidados. Para tanto, a expectativa do aprendizado e crescimento foi considerada com os seguintes FCS's: competência; e conhecimento. No FCS competência foram considerados os principais pontos acerca do comportamento pessoal e profissional de cada indivíduo, quais sejam, resultado, iniciativa, comprometimento, postura, liderança, trabalho em equipe, visão de processo, criatividade, autonomia, discernimento, comunicação, negociação, persuasão, melhoria contínua, flexibilidade, persistência, contribuição, dinamismo, integração, relacionamento, desenvolvimento, motivação e competência técnica. Para medir o nível do FCS competência no CSC em relação aos seus recursos humanos, o ICD indicado foi: resultado da avaliação de competência. O segundo FCS para esta expectativa, conhecimento, foi escolhido para indicar o grau de sabedoria necessário - e o efetivamente possuído - a cada funcionário em relação às atividades que desempenha no CSC. Para mensurá-lo, a unidade de negócio fez uso de uma ferramenta recém desenvolvida pela área de recursos humanos da empresa, denominada "matriz do conhecimento", cuja finalidade é medir o conhecimento técnico dos funcionários em relação ao conhecimento necessário para o exercício das diversas atividades a eles atribuídas. O ICD determinado para acompanhar a evolução do FCS conhecimento foi: posição matriz do conhecimento.

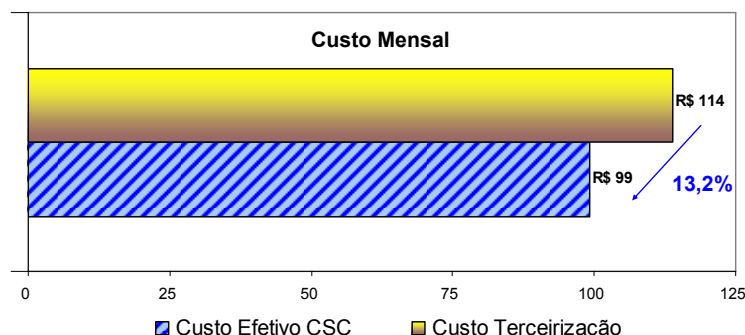
**4.8. O *Balanced Scorecard* do Centro de Serviços Compartilhados da Empresa:** O item 4.7 apresentou um conjunto de dez indicadores-chave de desempenho aplicados no acompanhamento da evolução de nove fatores críticos de sucesso para o CSC da THI. O quadro 1 representa a consolidação desses FCS's e seus respectivos ICD's no *BSC* do Centro de Serviços Compartilhados da THI.

Quadro 2 - *Balanced Scorecard* do Centro de Serviços Compartilhados da THI

Expectativa dos Parceiros		Expectativa do Aprendizado & Crescimento	
FCS: Satisfação do Serviço	ICD: 1. Grau de Satisfação dos Parceiros	FCS: Competência	ICD: 3. Resultado Avaliação de Competência
Percepção de Valor	2. Grau de Valor Percebido	Conhecimento	4. Situação Matriz do Conhecimento
Expectativa da Excelência Operacional		Expectativa Financeira	
FCS: Melhoria Contínua	ICD: 5. Melhorias implementadas nos processos do CSC (acordadas com parceiros)	FCS: Competitividade de Custos	ICD: 8. Custo efetivo CSC vs. Terceirização
OCD's	6. Percentual de realização dos OCD's	Nível de Despesas	9. Despesa efetiva CSC vs. orçamento CSC
Serviços Entregues	7. Percentual de serviços do CSC entregue no prazo		10. Despesa efetiva CSC vs. base anterior CSC

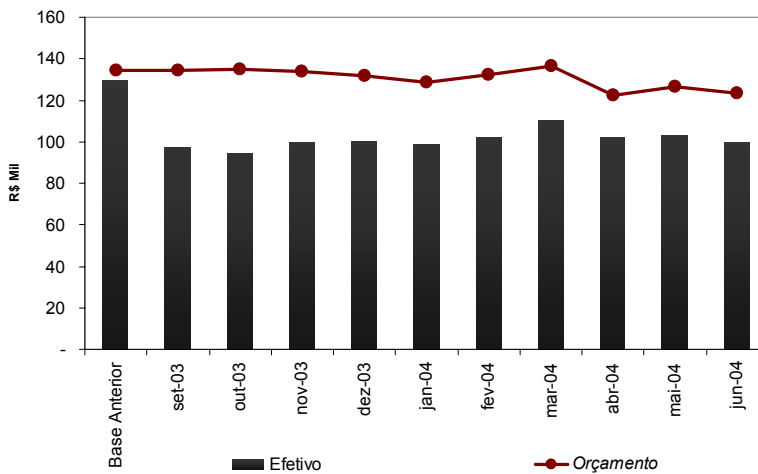
**4.9. Os Resultados Obtidos em Cada uma das Expectativas:** A seqüência deste estudo de caso apresenta os resultados obtidos pelo CSC da THI, em decorrência da aplicação da metodologia *BSC* nesta unidade de negócio, sendo o mesmo também utilizado como instrumento para a mensuração do desempenho.

**4.9.1. Resultado na Expectativa Financeira:** A implementação do *BSC* no CSC da THI propiciou ao grupo de funcionários desta unidade de negócio, o entendimento das relações de causa e efeito entre as operações desempenhadas por estes no ambiente administrativo-financeiro compartilhado e o reflexo dessas operações nos resultados da unidade de negócio, em particular, e da empresa como um todo. Tal entendimento levou à prática constante de ações que geraram, além de ganhos qualitativos nos processos, melhor expostos nos itens 4.9.2 e 4.9.3, ganhos quantitativos mensuráveis a partir dos indicadores-chave de desempenho determinados pela administração do CSC para esta expectativa. Ao optar pela implementação do CSC interno em detrimento da terceirização, visando com isso a manutenção



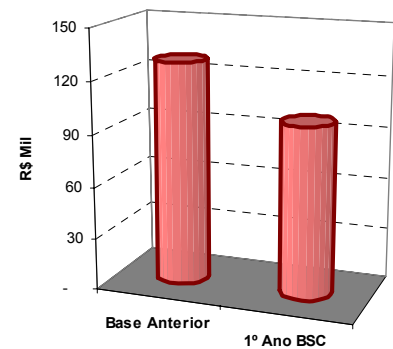
integral do capital intelectual existente na divisão financeira, era sabido que os níveis de gastos da nova unidade de negócio não atingiriam a redução que seria obtida caso a empresa tivesse optado pela implementação externa. Contudo, o time de Serviços Compartilhados, ciente do cenário competitivo que circunda o meio de serviços de suporte, com amplas possibilidades que as empresas atualmente têm de fazerem parcerias junto ao mercado, passou a encarar a redução dos gastos no CSC para níveis similares aos que o mercado oferece às empresas, como algo crucial à sua subsistência e a manutenção dos Serviços Compartilhados interno. Desta forma, o FCS competitividade de custos passou a ser monitorado através de um indicador que compara os custos efetivos mensais do CSC da THI com o mercado prestador de serviços. Tal comparação considera a contratação da prestação de serviços para a execução das mesmas atividades atualmente executadas na unidade de negócio. O gráfico ao lado, ao apresentar o ICD custo efetivo CSC *versus* custo terceirização, compara o custo mensal que a THI teria ao optar pela terceirização das atividades executadas pelo CSC da empresa com o gasto mensal efetivo que a unidade de negócio tem apresentado (última medição). A comparação demonstra que a administração interna do CSC, gerenciada dentro dos conceitos do *BSC*, tem propiciado a manutenção dos gastos da unidade de

negócio em patamares inferiores aos que o mercado tem praticado, mais precisamente, 13,2% abaixo.



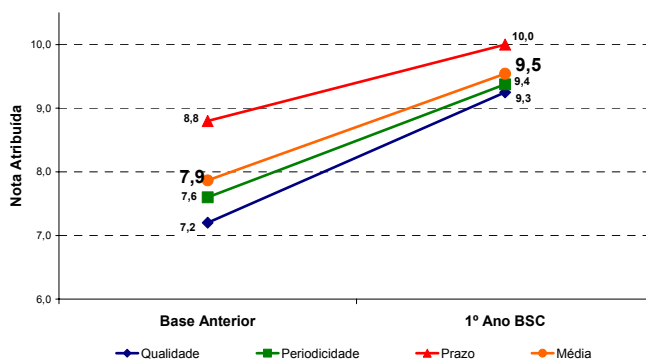
O segundo FCS desta expectativa, nível de despesas, apresentou para o ICD custo efetivo CSC *versus* orçamento CSC e custo efetivo CSC *versus* base anterior CSC, os resultados apresentados nos dois gráficos a seguir. Os mesmos demonstram que os resultados oriundos principalmente da expectativa da excelência operacional, onde a busca pela eficiência

nos processos foi incorporada à rotina do CSC, através de ações que visaram a constante busca pela melhoria contínua, bem como o atingimento dos objetivos-chave de desempenho de cada funcionário do time, refletiram-se em ganhos financeiros na unidade de negócio, o que têm contribuído para a THI buscar o atingimento das metas financeiras contempladas em seu pilar de sustentação, mensuradas através do crescimento anual do LAJIR.



Em uma última medição, o nível de despesas da unidade de negócio se apresentou 24,3% abaixo de seu orçamento original, enquanto que na comparação com a base anterior, a redução foi de 23,3%.

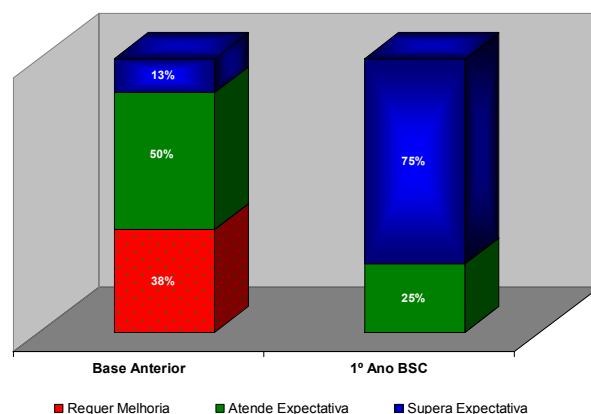
**4.9.2. Resultado na expectativa dos parceiros (clientes):** A administração da unidade de operações administrativo-financeiras compartilhadas determinou que o efeito da implementação do BSC como instrumento de gerenciamento e mensuração do



desempenho nesta deveria, por objetivo-fim, ampliar o grau de satisfação dos parceiros que interagem com a mesma, propiciando aos mesmos perceber maior grau de valor no atendimento de suas demandas em relação à unidade de negócio. Isto pôde ser medido em entrevistas realizadas junto aos principais usuários de informações produzidas pelo CSC.

Os parceiros do CSC da THI avaliaram os produtos e serviços entregues pela unidade de negócio considerando três quesitos previamente acordados, quais sejam, qualidade, periodicidade e prazo de entrega. Em todos eles, os resultados foram melhorados na comparação com a base anterior, sendo que a média apurada para o grau de satisfação dos parceiros após um ano da implementação do BSC foi 9,5, acima da média pré-implementação em 1,6 pontos.

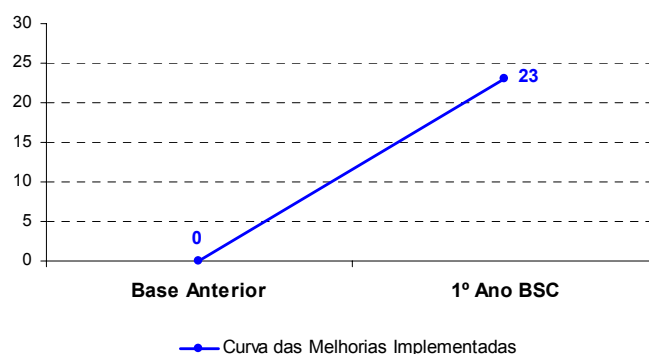
A atribuição de valor, por parte dos parceiros do CSC, ao resultado do trabalho desta unidade de negócio e sua contribuição ao processo decisório da THI apresentou significativa evolução após um ano de BSC. Antes de a metodologia ser implementada, 38% das unidades de negócio que utilizavam as informações provenientes das áreas que foram concentradas no CSC entendia que os produtos e serviços provenientes destas áreas requeriam melhorias. Após um ano de BSC, esse percentual foi zerado. No outro extremo, 75% dos entrevistados entenderam que o BSC fez com que o CSC, nesta sua nova configuração, superasse as expectativas em relação ao valor entregue por intermédio de seus produtos e serviços. Antes da implementação, esse percentual era 13%. Os 50% que entediam que os produtos e serviços da estrutura de apoio e retaguarda atendiam suas expectativas antes da implementação do BSC, apresentaram-se, após um ano, em 25%.



#### 4.9.3. Resultado na Expectativa da Excelência Operacional (Processos Internos):

Para atender às perspectivas dos parceiros do CSC, dentro do que foi destacado no item 4.9.2, as relações de causa e efeito apontaram para a necessidade de se alcançar a excelência operacional nos processos internos da unidade de negócio por meio dos fatores críticos de sucesso determinados para esta expectativa.

No primeiro deles, melhoria contínua, a gerência do CSC da THI solicitou à sua equipe que levantasse todas as possibilidades de ações de melhoria que pudessem ser implementadas com o intuito de melhorar os processos. Até então, em função da não existência de um gerenciamento efetivo e integrado das operações da unidade, o índice de melhorias que poderiam ser consideradas como inovadoras de processos já existentes era zero, ou seja, as pessoas não questionavam a forma como faziam as coisas ou executavam os inúmeros processos existentes sempre da mesma maneira. Os produtos e serviços eram obtidos, contudo, o fator tempo e custo das



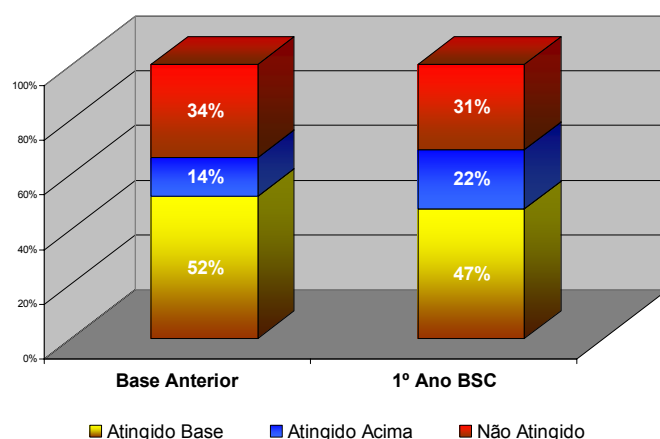


atividades era penalizado por conta da inexistência de mudanças decorrentes da implementação de melhorias. O exercício de se “pensar diferente” os processos fez com que vinte e três ações de melhorias (gráfico ao lado) fossem implementadas no primeiro ano de gestão sob a metodologia *BSC*.

Dentre as ações, destacaram-se os desenvolvimentos tecnológicos, que propiciaram maior agilidade na execução de tarefas, no processamento de rotinas contábeis e fiscais e na emissão de relatórios para análises, bem como a colocação de procedimentos para processos que estavam soltos, sem diretrizes. As melhorias implementadas propiciaram uma redução de 84% no tempo de execução das atividades a elas relacionadas (de 401 horas por mês antes da implementação para 65 horas por mês após a implementação). Para todas as melhorias implementadas foram elaborados manuais de instrução e os mesmos foram disponibilizados aos usuários, de forma que todos os desenvolvimentos foram explicados e registrados ao serem colocados em uso. No decorrer do desenvolvimento das melhorias que foram implementadas durante o primeiro ano de gestão sob o *BSC*, surgiram temas que, depois de analisados, converteram-se em outras doze propostas de melhorias, a serem trabalhadas para implementação no ano seguinte.

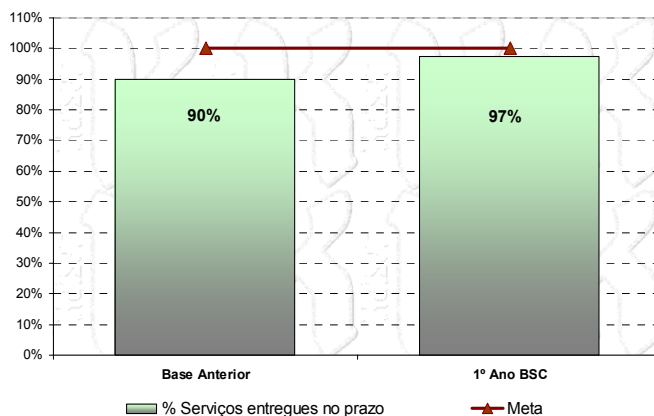
Além dos pontos destacados, após a colocação das melhorias em prática, pode ser percebido um resultado não mensurável relacionado à satisfação de realização e dever cumprido em todos os colaboradores do CSC que participaram do processo de melhoria contínua e, principalmente nos usuários beneficiados por tais melhorias, em função, primeiro, da facilidade e agilidade que as mesmas proporcionaram e, segundo, da possibilidade de utilizar o tempo antes destinado a trabalhos muitas vezes manuais e que não agregavam valor, na garantia da acuracidade das informações e na busca de novas melhorias para os processos.

O segundo FCS para esta expectativa foi *OCD's*, que consistem em metas individuais dos funcionários e estão ligados aos processos do CSC da THI. Quanto mais metas forem atingidas, significa que mais processos serão melhorados e que o nível de qualidade dos produtos e serviços da área, por consequência, aumentará. Significa ainda que, em função disso, e dadas as relações de causa e efeito determinadas no *BSC*, parte da expectativa dos parceiros estará sendo atendida quando da realização dos *OCD's*. O gráfico demonstra que houve um crescimento de 3 pontos percentuais (de 66% para 69%) no percentual de realização dos *OCD's* após um ano da implementação do *BSC* no CSC.



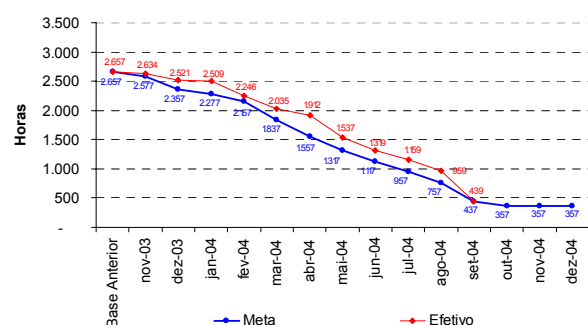
O grau de atingimento dos OCD's é medido de duas maneiras, quais sejam: quando um funcionário do CSC atinge exatamente o objetivo-alvo proposto, diz-se que esse objetivo foi atingido em sua base pré-determinada. Por outro lado, quando a conclusão do objetivo proporciona um resultado além do esperado, diz-se que esse objetivo foi atingido acima do pré-determinado. No estudo realizado, os objetivos atingidos "acima" apresentaram crescimento de 8 pontos percentuais (de 14% para 22%), tendo como contrapartida uma redução de 3 pontos percentuais no percentual de objetivos "não atingidos". Os objetivos atingidos em "base" variaram de 52% para 47%. Os resultados demonstraram que além de mais OCD's terem sido atingidos, cresceu a intensidade e a excelência da realização dos mesmos, e por conseqüência, os resultados esperados foram superados. O BSC provocou uma inversão na prioridade dos funcionários em relação a decidirem-se por atacar a realização dos OCD's ou executarem suas rotinas de trabalho. Até então a rotina

era priorizada e executada com dificuldades. Ao pararem e repensarem os objetivos-chave de desempenho, principalmente aqueles ligados aos processos de trabalho, perceberam que a efetivação dos OCD's propiciaria melhorias nestes processos que culminariam com uma rotina de trabalho mais enxuta e fluente, e isso foi feito.



No terceiro FCS determinado para esta expectativa, serviços entregues, o CSC teve como objetivo monitorar o índice de produtos e serviços entregues no prazo aos seus parceiros e clientes e, por conseqüência, verificar os que estavam sendo entregues com atraso, afetando de alguma forma o processo decisório dos usuários de informações. Para tanto, as sub-áreas que integram a unidade de negócio da empresa tiveram suas atividades elencadas em ordem cronológica de execução com vistas à conclusão de cada produto ou serviço, sendo que esses relatórios de acompanhamento, criados para essa finalidade, passaram a ser monitorados diária, semanal ou mensalmente, conforme a periodicidade de cada tarefa. Antes da implementação do BSC na unidade de negócio, era sabido que o índice de atividades executadas com atraso no prazo era elevado para se atingir as metas de entrega acordadas com os parceiros, sendo que na primeira medição efetuada apresentou-se em 10%, ou seja, 90% das atividades eram entregues nas datas acordadas, o que ainda não era suficiente para suprir de informações o processo decisório. Um ano após a implementação do BSC, este índice foi reduzido em 7 pontos percentuais, passando a ser de 3%, logo, 97% das atividades estavam em dia em relação aos prazos de entrega, conforme demonstra o gráfico ao lado. A administração do CSC tem trabalhado forte no intuito de zerar esse índice.

Na maioria das vezes, diante da necessidade de manter o nível

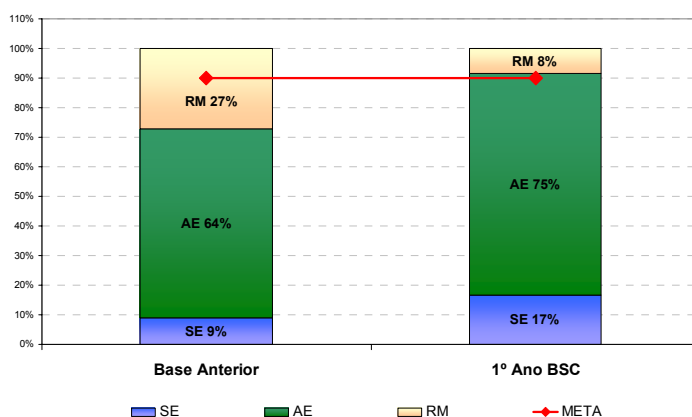


mínimo exigido de produtividade dos processos, a operacionalização dos mesmos era conquistada às custas de trabalho adicional, o que gerava acúmulo de horas-extras, depositadas em um banco de horas, e incremento nos gastos do CSC. Com as ações descritas neste item, além de obter os resultados já citados em cada um dos três fatores críticos de sucesso desta expectativa, a realização de horas-extras foi reduzida e um plano de compensação das horas acumuladas foi iniciado. O resultado foi uma redução, apontada em uma última medição (set/04), de 83,5% no total de horas-extras acumuladas no banco de horas da unidade de negócio (de 2.657 horas na base anterior para 439 horas um ano após a implementação do BSC), conforme demonstra o gráfico ao lado.

**4.9.4. Resultado na Expectativa do Aprendizado e Crescimento:** A implementação do BSC para o CSC, dentro de sua filosofia de relações de causa e efeito, permitiu à THI “enxergar” que sem a elevação do nível de competência e conhecimento de seus funcionários seria difícil atingir a evolução necessária nos processos internos de serviços, sendo estes fatores indispensáveis para o crescimento da excelência operacional, visando o atendimento aos parceiros e a obtenção de melhores resultados em finanças por conta de uma eficaz administração de recursos. Em função disso, a administração do CSC atuou durante um ano junto aos colaboradores desta unidade de negócio no intuito de elevar os FCS’s competência e conhecimento dos mesmos.

Em relação ao FCS competência, uma das ações foi a realização de reuniões individuais periódicas junto a cada colaborador, procurando demonstrar o papel de cada um dentro da estratégia Serviços Compartilhados como um todo e na operacionalização dos processos de serviços da unidade de negócio, em particular. Em última instância, para os casos em que a atuação da administração junto aos colaboradores não foi suficiente para promover a elevação das competências, foram efetuadas as substituições de acordo com as características demandadas em cada processo de serviço.

Para cada uma das vinte e três competências citadas no item 4.7.4, os colaboradores foram avaliados e classificados pelos gestores dos processos e pela administração da unidade de negócio em cinco diferentes estágios, quais sejam: insatisfatório (IN), requer



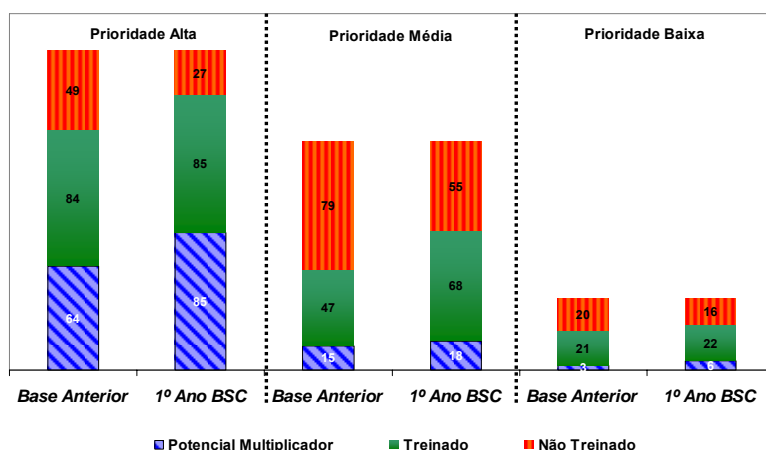
melhorias (RM), atende as expectativas (AE), supera as expectativas (SE) e excelência (EX). Uma auto-avaliação também foi realizada por cada colaborador e confrontada com a avaliação da gerência, sendo que esse trabalho de consolidação das avaliações foi realizado pela área de recursos humanos da THI. Na seqüência, gestor e colaborador receberam as avaliações compiladas em

um gráfico de dispersão e realizaram uma reunião formal de *feedback*, onde a gerência teve a oportunidade de posicionar a cada colaborador, individualmente, as melhorias que se apresentavam como necessárias para que as competências tivessem classificações superiores às até então apresentadas, quando de uma próxima medição. O gráfico acima

apresenta a evolução do grau de competência do time de colaboradores do CSC decorrido um ano da implementação do *BSC* como ferramenta de mensuração do desempenho da unidade de negócio.

Antes da implementação do *BSC*, era de 27% o percentual de colaboradores cuja competência se apresentava como “requer melhorias”. Após um ano, as medições demonstraram que esse percentual foi reduzido para 8% (a administração de recursos humanos da THI acredita que 10% é o percentual máximo de colaboradores RM que uma unidade de negócio pode suportar na composição de sua equipe). Os que se apresentavam com grau de competência “atende as expectativas” cresceram 11 pontos percentuais, saindo de 64% para 75% em um ano. Os colaboradores classificados como “supera as expectativas”, que eram 9%, cresceram 8 pontos percentuais no mesmo período, passando a representar 17% da composição total do time de Serviços Compartilhados.

Já para o FCS conhecimento, a ação da administração do CSC foi, num primeiro momento, identificar quais os conhecimentos requeridos para as diversas atividades a serem desenvolvidas e funções exercidas na unidade de negócio. Em um passo seguinte foi mapeado, por função e indivíduo, o nível de conhecimento existente, visando identificar as necessidades de treinamento e o seu nível de prioridade (alta, para atividades cujo conhecimento é fundamental; média, para atividades cujo conhecimento é requerido; e baixa, para atividades cujo conhecimento é requerido, mas não imprescindível), bem como o direcionamento deste por funcionário e função. O gráfico abaixo apresenta a evolução do nível de conhecimento da equipe de Serviços Compartilhados da THI após um ano de gerenciamento baseado nos conceitos do *BSC*. Os números constantes do gráfico representam a quantidade de atividades que são executadas em cada uma das prioridades.



A necessidade de ampliar e gerenciar o conhecimento ocasionou ações que foram, desde treinamentos direcionados, até a implementação do esquema “trabalho rotativo” para os membros da equipe de Serviços Compartilhados, onde os mesmos foram submetidos, em intervalos trimestrais, à troca de atividades dentro da unidade

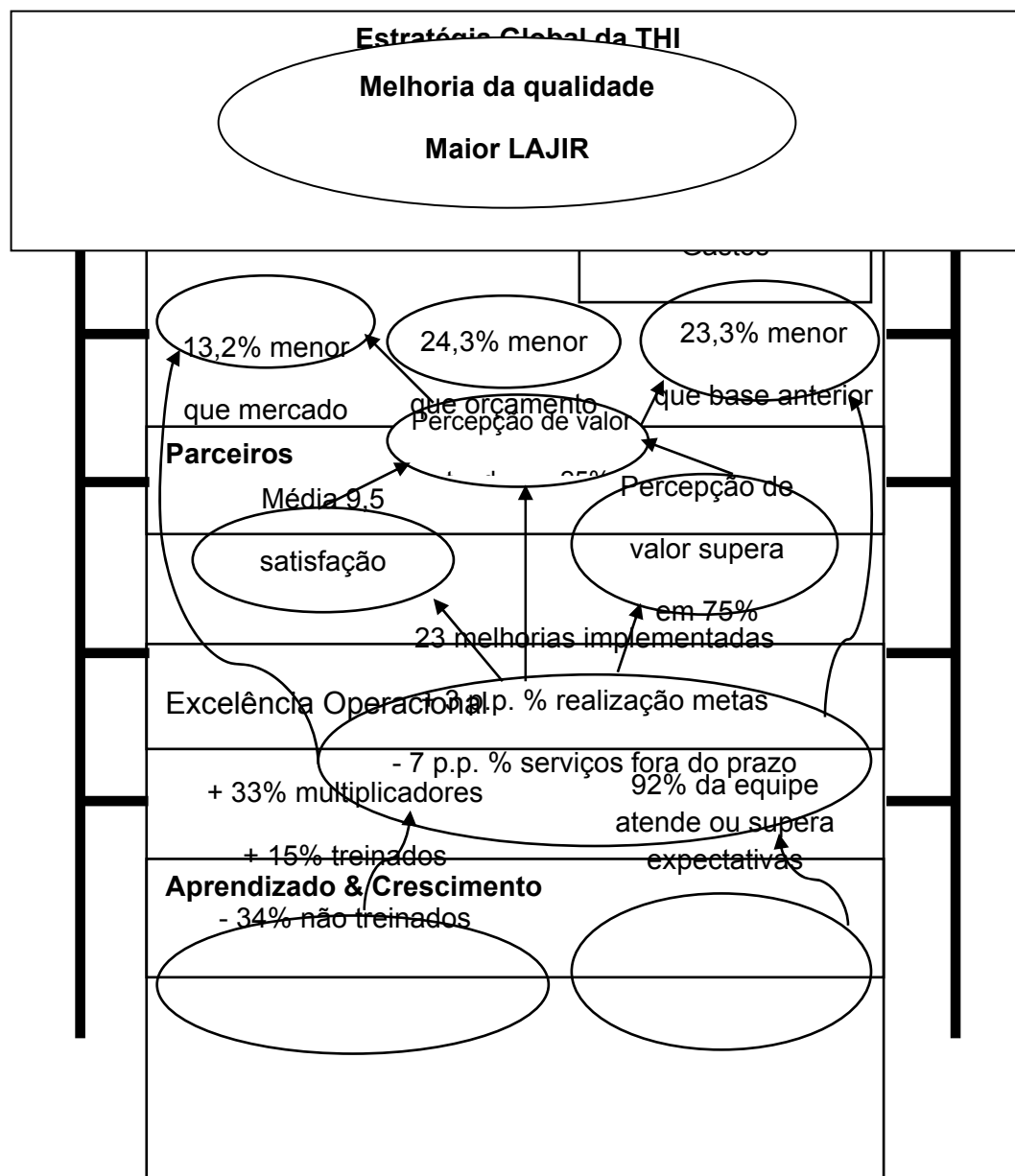
de negócio. A implementação do *BSC* não só aumentou o nível de treinamento da equipe, como propiciou ainda o desenvolvimento daqueles que já detinham um bom nível de conhecimento, ampliando, desta forma, o potencial da equipe em multiplicá-lo através da unidade de negócio. Ao todo, o nível de conhecimento do CSC da THI cresceu 33% para “potencial multiplicador” e 15% para “treinado”, reduzindo, por consequência, o percentual de “não treinado” em 34%. A maior redução se deu em relação às atividades cuja prioridade do conhecimento era alta, com redução de 45% em “não treinado” em relação à base anterior. Nesta prioridade, as atividades que passaram a ter mais

membros da equipe classificados como “potencial multiplicador” cresceu 33%. Já para as atividades classificadas como sendo de prioridade média para terem membros do time treinados, a redução foi de 30% em “não treinado”, com crescimento de 40% em “treinado” e 20% em “potencial multiplicador”. Mesmo para as atividades cujo treinamento foi considerado de prioridade baixa, houve redução de 20% em “não treinado” e crescimento de 5% e 100% em “treinado” e “potencial multiplicador”, respectivamente.

## **5. A Integração dos Resultados em Cada uma das Expectativas e a Estratégica Global da Empresa**

O *BSC* vincula os planos, estratégico, tático e operacional da empresa mediante as relações de causa e efeito existentes entre estes e em função das inúmeras ações empresariais que atravessam a organização, ou parte dela. No estudo de caso apresentado, apesar da metodologia ter sido aplicada em uma única unidade de negócio da THI, qual seja, o CSC, foi tomado o cuidado de se definir uma linha estratégica para a mesma, como se esta fosse uma entidade distinta que prestava serviços às demais unidades de negócio da empresa. Não obstante, guardou-se a relação desta estratégia local com a estratégia global da empresa, de forma que os resultados obtidos contribuíssem para o todo da organização. A figura 2 consolida as relações de causa e efeito entre as expectativas do *scorecard* do CSC da THI e sua estratégia global, demonstrando a importância de se atingir cada um dos resultados definidos em cada expectativa como meio de se alcançar o resultado local e, em função dele, contribuir para a formação do resultado de todo o grupo de unidades de negócio.

Figura 2 - Integração com a Estratégia Global da THI



Ao melhorar as competências e o nível de conhecimento da equipe do CSC, a administração desta unidade de negócio criou condições para que os processos internos fossem "lapidados" naquilo que ainda não funcionava em um nível suficiente para satisfazer às demandas dos parceiros das demais unidades de negócio ao redor da estrutura de apoio e retaguarda. Uma vez que os processos foram re-alinhados e melhorados, deles surgiram resultados que culminaram com os benefícios qualitativos (satisfação e valor) e quantitativos (melhor desempenho financeiro) apresentados ao longo do item 4.9. Tais resultados apresentaram-se em linha com a estratégia global da THI, que se beneficiou dos resultados produzidos pela implementação do *BSC* em sua unidade administrativo-financeira compartilhada.

## 6. Conclusões e Considerações Finais

O *BSC*, em sua função de instrumento de comunicação, propiciou aos funcionários da THI entenderem que a estratégia de implementação do CSC estava ligada a fatores mais importantes do que simplesmente a redução de gastos pelo corte de pessoal. Ao direcionar esforços no sentido de concentrar as atividades de apoio e retaguarda, tidas como secundárias à operação principal da empresa, a THI não só elevou a níveis mais do que satisfatórios os produtos e serviços oriundos da nova unidade administrativo-financeira compartilhada, como possibilitou aos seus executivos o tempo necessário para trabalharem sobre ações do plano estratégico que deveriam receber maior atenção dos mesmos, dada a potencialidade do valor que tais ações poderiam gerar. Através das relações de causa e efeito, essência do *BSC*, a comunicação da mudança fluiu de maneira transparente e objetiva, sendo que os envolvidos no processo de transição para Serviços Compartilhados compraram a idéia de que a decisão era favorável à THI, visto que estava de acordo com os pilares que sustentavam sua estratégia de geração de valor e crescimento sustentado, uma vez que aumentaria os níveis de qualidade dos processos, produtos e serviços compartilhados pela empresa, além de contribuir positivamente para o seu resultado operacional, tanto pela redução nos gastos da nova unidade de negócio, quanto pelo valor gerado pelo corpo executivo em novas ações estratégicas. O *BSC* interligou a estratégia de implementação do CSC à estratégia corporativa da THI, demonstrando que os objetivos eram comuns e se encaixavam, fatores preponderantes para o sucesso na aceitação da decisão de mudança. A adoção do *BSC* como instrumento de mensuração do desempenho da unidade administrativo-financeira compartilhada permitiu à sua gerência conduzir, ao longo de um ano, inúmeras ações em quatro expectativas distintas que foram definidas no início de vida da nova unidade de negócio. Na expectativa do aprendizado e crescimento, o nível de conhecimento da equipe do Centro de Serviços Compartilhados cresceu em 33% em relação à capacidade dos funcionários em multiplicar o que sabiam, 15% em relação aos que estavam treinados para suas funções e, por consequência, caiu 34% em relação àqueles que não detinham o treinamento necessário para suas atribuições. Ainda nesta expectativa, o fator competência, que engloba características diversas do empregado, apresentou 92% deles atendendo ou superando as perspectivas demandadas pela nova unidade de negócio. A evolução na expectativa do aprendizado e crescimento fez com que o Centro de Serviços Compartilhados elevasse a excelência operacional de seus processos internos, através da implementação de 23 ações de melhoria (principalmente relacionadas à tecnologia da informação e criação de procedimentos operacionais), ampliasse o percentual de realização de metas individuais dos empregados em 3 pontos percentuais e reduzisse em 7 pontos percentuais o percentual de produtos e serviços entregues fora do prazo. Com um maior grau de excelência operacional em seus processos internos, o CSC atendeu às exigências da expectativa dos parceiros, que passaram a perceber um grau de valor nos produtos e serviços recebidos que superava suas necessidades em 75% dos casos, atendendo nos demais 25%. Como consequência, o conceito médio atribuído pelos parceiros da estrutura administrativo-financeira compartilhada, ao avaliarem os quesitos qualidade, periodicidade e prazo, subiu de 7,9 para 9,5. Também em decorrência da elevação no nível dos processos internos e boa aceitação dos produtos e serviços do Centro de Serviços Compartilhados

por seus parceiros, a expectativa financeira, após um ano de gestão sob os conceitos do *Balanced Scorecard*, apresentou resultados satisfatórios, com níveis de gastos mensais 13,2% abaixo do mercado de terceirização, 24,3% abaixo do orçamento previsto para a nova estrutura e 23,3% abaixo da base anterior. Adicionalmente aos resultados apresentados, os funcionários do CSC passaram a agir, em todos os aspectos inerentes às atividades ali concentradas, com foco no reflexo que suas ações trariam em cada uma das expectativas, visto que todos compreenderam e passaram a refletir sobre as relações de causa e efeito.



## 7. Referências Bibliográficas:

- Balanced Scorecard Collaborative. Buiding the Balanced Scorecard.* São Paulo, 2001.
- Becker, B. E., Huselid, M. A., Ulrich, D. **Gestão estratégica de pessoas com “scorecard”.** Rio de Janeiro, 2001.
- Bergeron, B. **Essentials of shared services.** EUA, 2002.
- Campos, J. A. **Cenário Balanceado.** São Paulo, 1998.
- Copeland, T., Koller, T. & Murrin, J. **Avaliação de empresas.** São Paulo, 2001.
- Corrêa, H.L. & Caon, M. **Gestão de Serviços.** São Paulo, 2002.
- Costa, A.P.P. **Contabilidade Gerencial: Um estudo sobre a contribuição do BSC.** USP, 2001.
- Gianesi, I.G.N. & Corrêa, H.L. **Administração estratégica de serviços.** São Paulo, 1994.
- Hammer, M. & Champy, J. **Reengenharia.** Rio de Janeiro, 1994.
- Innovation Delivered. **Establishing a shared service center: legal & fiscal issues.** EUA, 2002.
- Johnston, R. & Clark, G. **Administração de operações de serviços.** São Paulo, 2001.
- Justino, S.A. **A prática dos Serviços Compartilhados na área administrativo-financeira empresarial: uma perspectiva de mudança.** PUC-SP, 2002.
- Kaplan, R. S. & Norton, D.P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard.** Rio de Janeiro, 1997.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. **Balanced Scorecard: Mapas estratégicos.** Rio de Janeiro, 2004.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. **Estratégias de “lock-in”.** São Paulo, 2004.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. **Kaplan e Norton na prática.** Rio de Janeiro, 2004.
- Kaplan, R. S. & Norton, D.P. **Organização orientada para a estratégia.** Rio de Janeiro, 2001.
- Kaplan, R. S. & Norton, D.P. **Utilizando o BSC como um sistema gerencial estratégico.** São Paulo, 2000.
- Klein, N. & Kaplan, R. S. **Chemical Bank: Implementing the BSC.** Boston, 1996.
- Martins, E. **Avaliação de empresas.** São Paulo, 2001.
- Nair, M. **Essentials of Balanced Scorecard.** New Jersey, 2004.
- Niven, P. **Balanced Scorecard step-by-step.** EUA, 2002.
- Olve, N.G., Sjostrand, A. **The Balanced Scorecard.** EUA, 2002.
- Pappacena, E. & Stadtlander, R. C. **Change Enablement.** EUA, 1999.
- Rezende, J. F. **Balanced Scorecard e a gestão do capital intelectual.** Rio de Janeiro, 2003.
- Roy, J., Wetter, M., Olve, N.G. **Condutores da performance.** Rio de Janeiro, 2001.
- Rocha, S.H. **Balanced Scorecard: Uma contribuição à eficácia do gerenciamento do negócio através do Balanced Scorecard.** PUC-SP, 2002.
- Schulman, D.S., Dunleavy, J.R., Harmer, M.J. & Lusk, J.S. **Shared services.** São Paulo, 2001.
- Young, S. D. & O’byrne, S. F. **EVA e gestão baseada em valor.** São Paulo, 2003.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ESTUDO DE CASO APLICANDO A METODOLOGIA SROI EM  
ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Cleberon Luiz Santos de Paula**

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG  
Mestrando em Ciências Contábeis

**Haroldo Guimarães Brasil, Ph.D**

Ibmec Minas Gerais – Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo  
Professor Pesquisador

**Poueri do Carmo Mário, Dr.**

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG  
Associação Brasileira de Custos

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ESTUDO DE CASO APLICANDO A METODOLOGIA SROI EM ORGANIZAÇÕES SEM  
FINS LUCRATIVOS**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

A avaliação e mensuração da gestão nas organizações sem fins lucrativos podem ser consideradas como um fator importante na captação de recursos financeiros. E esta avaliação e mensuração podem ser obtidas através da divulgação dos demonstrativos financeiros e indicadores que possibilitem esta visualização. Mas, devido à falta de indicadores que possibilitem a mensuração do retorno social para cada recurso arrecadado e gerido pelas organizações sem fins lucrativos, este estudo tem o objetivo de utilizar a metodologia SROI como instrumento de avaliação e mensuração do desempenho da gestão nas organizações sem fins lucrativos. Esta metodologia foi desenvolvida por uma fundação americana e tem como propósito o cálculo de seis indicadores. Este estudo desenvolve-se a partir da análise dos seguintes aspectos: contexto, conceituação e áreas de atuação do terceiro setor, distinção entre resultado econômico e resultado social e a descrição da Metodologia SROI. Foram analisadas as organizações sem fins lucrativos Fundação Mário Penna e Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte a partir das informações coletadas: Demonstrações Financeiras e Balanço Social. Após o estudo da metodologia e sua aplicação nas organizações citadas, foi possível identificar vantagens e limitações da metodologia. Entre as vantagens, destaca-se a identificação do valor da causa social, ou seja, o valor do benefício gerado à sociedade através da prestação de serviços gratuitos e a separação entre valor econômico e valor social. Dentre as limitações, destaca-se a não consideração na metodologia dos recursos arrecadados através de doações e não utilização do valor da imunidade tributária em comparação os benefícios gerados à sociedade.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor, Metodologia SROI, Resultado Social.

## 1 – INTRODUÇÃO

Segundo Olak e Nascimento (2000), as organizações sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna. A cada dia, o crescimento desse setor torna-se mais visível e pode ser explicado pelas seguintes causas: deficiência no setor público gerando uma crise que reduz a destinação de recursos para diversas áreas sociais; a conscientização da população quanto a esta deficiência e crise faz com que o trabalho voluntário evolua-se e a conscientização do setor privado com a responsabilidade social fazendo com que muitas empresas desse setor destinem recursos para as organizações sem fins lucrativos, em forma de doação e execução de projetos sociais.

As organizações sem fins lucrativos desenvolvem atividades de caráteres: beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais. De um extremo ao outro do mundo, são inegáveis as ações voluntárias organizadas através de associações, fundações e instituições similares, contribuindo para o desenvolvimento econômico, social e político das nações, realizando inúmeras atividades ainda não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do Estado.

Como consequência do crescimento das organizações sem fins lucrativos e do grande número de projetos na área assistencial, essas organizações necessitam de recursos financeiros que são ingressados tanto por entidades financiadoras como doações voluntárias. Em ambos os casos, visando à transparência das atividades geridas por estas organizações, é necessário que estas divulguem seus números e desempenho.

Devido à falta de indicadores que possibilitem a mensuração do retorno social para cada recurso arrecadado e gerido pelas organizações sem fins lucrativos, o estudo da aplicação da metodologia *SROI* nestas organizações caracteriza-se, portanto, como um dos meios de evidenciar e compreender o seu resultado.

Neste sentido, o presente estudo visa demonstrar como a metodologia *SROI* (*Social Return on Investment*) pode contribuir na avaliação e mensuração do desempenho da gestão, nas organizações sem fins lucrativos. Especificamente, pretende-se (1) Identificar a formação de resultados das organizações estudadas buscando a segregação em: Econômico, Social e Sócio-econômico; (2) Identificar vantagens e limitações da metodologia *SROI*; e (3) sugerir um conjunto de informações em relatórios que seja, efetivamente, aplicável e necessário a organizações sem fins lucrativos, para uma melhor mensuração e evidenciação do desempenho da gestão.

Primeiramente, serão abordadas as definições e contextualização do Terceiro Setor, juntamente com suas áreas e atuação. Posteriormente, será abordado o Resultado Econômico e Descrição da Metodologia *SROI*. Desta forma será possível apresentar a metodologia do trabalho, analisar e discutir os resultados encontrados e apresentar uma conclusão.

## 2 – TERCEIRO SETOR

### 2.1 – CONTEXTO

Analisando como se organiza a sociedade, vê-se que existe uma infinidade de organizações diferentes, com diferentes objetivos e diferentes pessoas.

São organizações tão diversas quanto um órgão público, uma empresa transnacional e uma pequena empresa. Apesar desta grande diversidade, as organizações podem ser classificadas segundo a natureza de suas atividades, em um modelo de três setores. Coelho (2000) descreve os três setores da seguinte forma: (1) Governo ou primeiro setor; (2) Mercado ou segundo setor; e (3) Terceiro Setor. Sendo este último, formado por instituições cujas atividades não são coercitivas, ou seja, possuem toda liberdade de atuação, porém seu objetivo não está ligado ao lucro, mas sim ao atendimento das necessidades coletivas.

Coelho (2000, p. 40) torna clara a compreensão da diferença de escopo entre o Governo e o Terceiro Setor, que é a distinção entre o, interesse público e coletivo. Os interesses coletivos referem-se a um determinado grupo, enquanto os interesses públicos necessariamente dizem respeito a toda sociedade. Enquanto o primeiro representa os interesses de toda a sociedade, uma organização do Terceiro Setor pode buscar atender às necessidades de um pequeno grupo, dentro de uma região restrita.

O Terceiro Setor vem ganhando cada vez mais importância na sociedade, a partir da atuação das chamadas Organizações Não-Governamentais (ONG's). Trata-se de um conceito pouco preciso, porém, amplamente usado na sociedade. Landim (1998, p. 24) afirma que a ONG situa-se justamente num ponto do caminho que vai da caridade pessoalizada à ação pública governamental, não se confundindo com nenhuma das duas.

As origens das ONG's remontam à década de 70, quando surgem como uma forma de congregar os esforços de um grupo de pessoas com ideais comuns, notadamente movimentos sociais ou grupos buscando a transformação social. Oliveira Neto (1992) *apud* Landim (1998) mostra a importância dessas organizações como canais das classes média na esfera pública, exercendo formas de tradução e rearticulação dos interesses e demandas populares nas arenas institucionais de confronto e negociações sociais.

### 2.2 – CONCEITUAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

Organização Não-Governamental (ONG) não é termo definido em lei, mas uma categoria que vem sendo socialmente construída e usada, para designar um conjunto de entidades com características peculiares, reconhecidas por seus agentes, pelo senso comum ou pela opinião pública. Assim, as organizações do Terceiro Setor, são aquelas que têm objetivos sociais, e não econômicos, sendo orientadas por valores ao invés de lucros. O termo “Terceiro Setor” diferencia as organizações dos setores privado e público. As organizações do Terceiro Setor tratam de problemas sociais, buscando discuti-los ou resolvê-los, ou seja, prestam serviços de caráter público, voltados para o interesse da sociedade (VILANOVA, 2004).

Segundo Fernandes (1997, p. 27),

“(...) o terceiro setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas principalmente pela participação voluntária, em um âmbito não governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil. (...)”

De acordo com Marcovitch (1997, p.121),

“(...) por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O Diagnóstico *ex-ante* e a avaliação *ex-post* constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade (...)”.

Percebe-se, nesta fala de Marcovitch, a essência da “*accountability*”. Conforme Nakagawa (1987), *accountability* é a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes.

Essas entidades são dos mais diversos tipos e realizam variados serviços, sempre voltados para a sociedade, agindo, inclusive, em defesa do meio ambiente.

De acordo com Salamon (1997, p. 101), o Terceiro Setor é, a um só tempo:

- um conjunto de valores que privilegia a iniciativa individual, a auto-expressão, a solidariedade e a ajuda mútua;
- um conjunto de instituições que já representa uma força econômica bem mais considerável do que, em geral, se supõe ...; e
- alvo de toda uma variedade de mitos disfuncionais, distorções ideológicas e interpretações errôneas, que ameaçam seu processo e limitam o papel que pode desempenhar.”

Informa ainda Salamon (1997, p. 106) que um dos maiores desafios das entidades do terceiro setor diz respeito à sua sustentabilidade, principalmente em termos financeiros, posto que muitas dessas organizações foram criadas como esforços pessoais e, à medida que foram crescendo em escala e complexidade, depararam-se com vários problemas de sobrevivência, principalmente, considerando-se que um maior número de organizações tem que competir para obter recursos cada vez mais escassos.

No entanto, a finalidade principal de uma organização sem fins lucrativos não é o desenvolvimento de fundos, mas essa ação administrativa (desenvolvimento de fundos) deve ser considerada, pois dela depende sua sustentabilidade, não podendo, no entanto, seus gestores preocuparem-se, exclusivamente, com a falta de recursos, pois poderia pôr em risco a consecução de seus objetivos sociais.

Diante do tamanho do setor em nosso país e das dificuldades apresentadas, anteriormente, para a sua gestão e, principalmente tendo em vista a cultura que predomina de não se efetuarem doações, por não se ter a dimensão exata do setor, e por não ser verificável por potenciais doadores a forma como os recursos aportados nessas

organizações serão utilizados, é que se afirma que a gestão dessas organizações deve estar baseada nas informações preparadas pela contabilidade para que a mesma seja eficaz e sustente sua continuidade. Evidenciar as informações pode ser ponto da maior relevância para a obtenção de recursos.

### 2.3 – ÁREAS DE ATUAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

Olak e Nascimento (2008 apud Hudson 1999, p. 237) apresenta uma classificação para as organizações do Terceiro Setor por tipo de atividade que é denominada “*International Classification of Nonprofit Organizations – ICNPO*”. Esta classificação apresenta 12 Grupos que dimensiona suas áreas de atuação. Os grupos são: Grupo 1 – Cultura e Recreação, Grupo 2 - Educação e Pesquisa, Grupo 3 – Saúde, Grupo 4 – Serviços Sociais, Grupo 5 – Meio Ambiente, Grupo 6 - .Desenvolvimento e Habitação, Grupo 7 – Lei, Direito e Política, Grupo 8 – Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado, Grupo 9 – Atividades Internacionais, Grupo 10 – Religião, Grupo 11 – Associações Profissionais e Sindicatos, Grupo 12 – Não se classificam em outros grupos.

Cada uma destas áreas possui características muito diferentes, de tal forma não pode existir forma de avaliação que não leve em conta esse fato.

Szazi (2000), apresenta as formas jurídicas que podem tomar as organizações do Terceiro Setor no Brasil.

- **Associação** – uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéia e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa.
- **Sociedade Civil sem Fins Lucrativos** – Da mesma forma que as associações, são pessoas jurídicas formadas a partir da união dos esforços de pessoas em prol de algum objetivo comum.
- **Fundações** – é um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei dá a condição de pessoa.

A grande diferença, portanto, entre as associações, sociedades civis e as fundações é o objeto cerca do qual elas se constituem, e quem é responsável pela elaboração dos objetivos. Para as associações/sociedades civis, trata-se da conjugação de vontades autônomas para chegar ao fim, em outras palavras, o meio são as pessoas e o fim é por elas concebido. No caso das fundações, a conjugação é de bens para alcançar o fim. Nesse caso, o meio são os bens e o fim é concebido pelo instituidor. O patrimônio não é a pessoa jurídica em si, mas o objeto da organização que se instituiu e constituiu. (Diniz, 2000, p. 144)

Outras denominações encontradas no Brasil, como os institutos, não possuem uma forma jurídica prevista em lei. Tratam-se, apenas, de nomenclaturas que se utilizam sem grande diferenciação, para formas jurídicas que, obrigatoriamente, são associação, fundação ou sociedade civil sem fins lucrativos.

A distinção entre as formas jurídicas é importante porque elas possuem obrigações diferentes perante a lei. Por exemplo, as fundações são obrigadas a prestar contas à sociedade de maneira muito mais detalhada do que as associações. Além disso, essas prestações de contas incluem verificar se os objetivos da organização estão sendo cumpridos, tarefa que exige uma avaliação do resultado social dessas organizações.

### 3. – RESULTADO ECONÔMICO VERSUS RESULTADO SOCIAL

Quando se depara com a palavra “resultado” em uma análise econômico-financeira, o foco volta-se para uma das demonstrações contábeis que é a Demonstração de Resultados do Exercício, conhecida como DRE, a qual mede o resultado de uma empresa com fins lucrativos e, também, sem fins lucrativos.

Em relação ao uso da DRE, nas entidades do terceiro setor, Bettioli Júnior (2005, p. 5) conclui que: “[...] não é adequada para refletir a realidade físico-operacional das instituições sem fins lucrativos, conseqüentemente, dificultando o processo de transparência e prestação de contas à sociedade”.

Em nosso País, a estrutura da DRE é a mesma tanto para entidades com e sem fins lucrativos, tornando, assim, uma análise e avaliação prejudicada para aquelas sem fins lucrativos, visto que o objetivo destas não está ligado, somente, ao desempenho econômico-financeiro, mas também, principalmente, aos benefícios sociais que foram gerados a partir dos recursos captados.

No caso específico das entidades do terceiro setor, Olak e Nascimento (2000) mostram que a contabilidade ainda não consegue explicar alguns fenômenos que ocorrem no patrimônio e nos resultados dessas instituições. Um deles é “[...] a mensuração e o reconhecimento das receitas que, diferentemente do que ocorre nas empresas com fins lucrativos, não guardam proporção direta com o volume de serviços prestados, principalmente, em função do trabalho voluntário e das doações e subvenções recebidas...”.

Segundo Olak (2000), resultado econômico corresponde à variação patrimonial em determinado período e a avaliação do desempenho econômico da entidade pode ser expressa pela diferença entre os valores de seus patrimônios inicial e final.

Para Catelli (2001), “o resultado econômico de uma empresa pode ser entendido como a variação positiva de sua riqueza entre dois momentos. Isto é, refere-se ao incremento de sua riqueza e espelha, portanto, o aumento do seu patrimônio, em determinado período”.

Slomski (2005), define resultado econômico como a “diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos/variáveis e indiretos identificáveis à entidade pública que a produziu. Neste caso, o conceito de receita econômica é definido pelo mesmo autor como sendo a receita não explícita na prestação de serviços públicos, e sua mensuração decorre da multiplicação do custo de oportunidade que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que a entidade tenha efetivamente executado.

No caso específico das entidades sem fins lucrativos, deve-se considerar que a missão da entidade é a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade e que se não existisse esse serviço o cidadão buscaria o menor preço de mercado para a contratação dos serviços.

Este custo de oportunidade pode ser conceituado segundo Catelli (2001, p. 389), como sendo “ao valor de determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa”.



#### 4 – METODOLOGIA SROI (Social Return on Investment)

A metodologia SROI apresentada a seguir foi desenvolvida por uma fundação americana, *The Roberts Enterprise Development Fund (REDF)*, em 1996, com o objetivo de quantificar o valor econômico e social criado com o investimento em organizações sem fins lucrativos.

Todo o trabalho desenvolvido por esta fundação teve, como princípio básico, a tentativa de responder às seguintes perguntas:

- Como se mede o sucesso dos esforços de uma organização sem fins lucrativos?
- Para cada recurso investido, o que é o benefício resultante aos indivíduos e à sociedade?
- Como o investidor pode estar seguro que o recurso que será investido será maximizado possibilitando a criação de valor?
- Como se pode calcular o retorno social desses investimentos?

De acordo com ARAÚJO et al (2005), o sucesso de uma entidade filantrópica poderia ser medido por sua capacidade de arrecadar doações ou pelo tamanho de seu ativo, no entanto, não existe relação direta entre a arrecadação e o valor social gerado. É importante ver a filantropia como um valor econômico adicionado à sociedade como resultado dos investimentos por caridade (doações). Sob esta perspectiva, o benefício gerado para a sociedade por um investimento filantrópico é a medida de sucesso de tal investimento. No entanto, o grande desafio é comparar o valor monetário investido com o valor social gerado, devido à dificuldade de tal valor social ser transformado em unidades monetárias.

O trabalho desenvolvido por REDF teve seu início com a discussão dos conceitos básicos de valor. Criação de valor para organizações sem fins lucrativos foi apresentada como uma ferramenta que deve ser analisada em três perspectivas: social, sócio-econômico e econômico.

Valor econômico é criado através do retorno financeiro sobre um investimento. E quando se cita a expressão retorno financeiro, tem-se que considerar a remuneração do capital investido, ou seja, custo do capital próprio e de terceiros. A expressão criação de valor econômico é muito utilizada nas organizações com fins lucrativos.

Valor social é criado quando a combinação entre recursos, insumos, processos ou políticas estratégicas possibilitam a geração de melhorias na vida dos indivíduos e da sociedade. E quando se trata de organizações sem fins lucrativos, o valor social é a missão e a razão de sua existência. Mas esta mensuração do valor social criado através da gestão dos recursos eficientes é a maior dificuldade dessas entidades, pois a sua missão ou a razão de sua existência está ligada e totalmente dependente do valor humano intrínseco. E desta forma, existem alguns fatores que não podem ser mensurados em valores monetários e que tem total relevância no benefício social gerado.

O valor sócio-econômico está situado entre os valores econômicos e o social, ou seja, a criação do valor sócio-econômico é obtida através da transformação de recursos, insumos e/ou processos em produtos passíveis de venda e pela geração de receitas ou redução de custos para o setor público.

Mesmo com a definição dos valores explicitados acima, a REDF parte do princípio que os benefícios auferidos através do investimento social sempre incluirão impactos

sociais que são impossíveis de serem mensurados monetariamente ou de difícil quantificação.

Buscando a identificação do valor criado através dos benefícios passíveis de mensuração, a metodologia *SROI* fundamenta-se, principalmente, na determinação de um grupo de seis indicadores: valor econômico do negócio, valor econômico da causa social, valor da entidade (negócio com causa social), índice de retorno do negócio, índice de retorno da causa social e índice de retorno da entidade. Assim, *SROI* é uma avaliação econômica de organizações sem fins lucrativos, ou seja, é uma forma de avaliar o desempenho, em termos de valor econômico gerado à sociedade por estas organizações, e não tem uma fórmula única, e sim, um conjunto de indicadores que possibilitam, a princípio, a mensuração do retorno social dos investimentos geridos por essas organizações.

Além dos indicadores citados acima, REDF sugere a publicação de relatórios com detalhamento do negócio, sua missão, seus projetos e abordagens do impacto gerado através dos investimentos efetuados, ou seja, através deste relatório é possível demonstrar os itens de difícil mensuração econômica. Este relatório, juntamente com os indicadores e os demonstrativos contábeis, completam-se possibilitando aos usuários e interessados uma visão ampla do negócio, e conseqüentemente dos benefícios gerados com os recursos investidos.

Para o cálculo dos indicadores citados acima, são utilizados dados e ferramentas tradicionais da contabilidade e de finanças.

De acordo com ARAÚJO et al (2005), a metodologia *SROI* transforma a tradicional Demonstração de Resultados do Exercício em “The True Cost Accounting Analysis” (TCAA), ou seja, o verdadeiro valor para análise contábil. A diferença é que esta última divide o resultado em atividade econômica e atividade social, considerando o suporte ou subsídio conseguido como receita da atividade social. Assim, existe um resultado operacional sem receitas ou custos sociais e um resultado completo com o subsídio e os custos sociais. É importante observar que tal adaptação é válida para as entidades que possuem receitas operacionais não provenientes do serviço social, fim da sua atividade.

No universo das organizações sem fins lucrativos pode-se identificar aquelas que tenham apenas atividade social, ou outras que tenham tanto atividade social quanto econômica.

Outra ferramenta utilizada é o fluxo de caixa livre descontado. Uma das formas de avaliar uma empresa é através de seu excedente de caixa, ou seja, do fluxo de caixa livre esperado para um determinado intervalo de tempo trazido a valor presente. A maior parte dos modelos propostos para avaliação de empresas, essencialmente, é baseada em valores de fluxo de caixa ou no conceito de lucro econômico.

Alguns autores defendem fortemente o uso do fluxo de caixa descontado, outros preferem os modelos baseados no lucro econômico, como o EVA (Economic Value Added). A REDF adota o modelo de fluxo de caixa descontado afirmando: “valor é baseado em caixa, preferivelmente a lucro, porque só o caixa pode ser reinvestido no negócio ou devolvido aos acionistas.”

Assim, o fluxo de caixa descontado é um processo pelo qual um fluxo de caixa projetado para períodos futuros é descontado por uma taxa apropriada. Logo, o valor do negócio depende do fluxo em si projetado e da taxa de desconto, que por sua vez, depende do custo de oportunidade do capital e do risco associado ao negócio,

predominantemente. Na metodologia SROI, esta ferramenta será utilizada, tanto no cálculo do valor do negócio quanto no valor da causa social. Podendo a taxa de desconto ser a mesma ou diferente para cada cálculo.

De acordo com os dados publicados por REDF e o artigo publicado por ARAÚJO et al (2005), artigo este que é referência sobre o assunto em nosso país, os seis indicadores que possibilitam a identificação do valor criado pelo investimento social são descritos da seguinte forma:

O primeiro valor a ser calculado é o valor do negócio. Conforme já foi exposto, a REDF aconselha o uso do fluxo de caixa livre descontado para cálculo do valor do negócio. A metodologia SROI propõe a previsão de dez anos de fluxo de caixa livre. Para tanto, seria necessária a projeção de receitas e despesas, bem como investimentos em ativos permanentes e capital de giro, para este prazo estipulado.

A projeção destes valores pode ser subjetiva se analisado o fato do crescimento ou variação dos valores serem escolhidos, e no universo de 10 anos muitas vezes esses valores podem ser mensurados com um alto grau de distorção. Desta forma, ARAÚJO et al (2005) seguindo a defesa de alguns autores, propôs uma alteração na metodologia, alterando o fluxo de caixa descontado para o lucro econômico ou MVA (*Market Value Added*), e conseqüentemente, calcular o valor do negócio.

Assim, o cálculo do valor do negócio dar-se-á utilizando o MVA, definido como o EVA descontado pelo custo médio ponderado de capital (CMPC) que por sua vez representa a soma do custo de capital próprio com o custo de capital de terceiros, ponderados pela estrutura de capital.

De acordo com ARAÚJO et al (2005), este índice representa o valor da empresa deduzido do montante necessário para repor todos os seus ativos. Aqui, reflete-se o valor futuro da empresa, ou ainda, uma expectativa do mercado para os retornos a serem oferecidos por ela, conceito amparado pelo princípio contábil da continuidade, ou seja, pressupõe-se que o empreendimento estará funcionando nos próximos exercícios. Assim, o valor do negócio será o MVA acrescido do investimento (capital oneroso total à disposição da empresa).

Para cálculo do valor do negócio a fórmula do MVA citada acima pode ser adaptada e tem-se: Valor do Negócio = LOP / CMPC onde, LOP é o lucro operacional ajustado para cálculo do EVA, ou seja, lucro operacional contábil sem os efeitos de despesas financeiras, ou ainda, é o resultado operacional de uma empresa, independente da forma como ela está financiada. O cálculo do EVA exige algumas adaptações nos demonstrativos de resultados, procurando, entre outras medidas, evidenciar sua parte operacional legítima, a segmentação do Imposto de Renda sobre os resultados da atividade e os benefícios fiscais provenientes do uso de capital de terceiros.

Portanto, diante da adaptação proposta por ARAÚJO et al (2005) e que será utilizada neste trabalho, o valor do negócio será a divisão entre o lucro operacional ajustado sem as despesas financeiras dividido pelo custo médio ponderado do capital.

Para obter-se o custo médio ponderado do capital (CMPC) tem-se que conhecer a estrutura de capital da empresa, o custo do capital de terceiros e o custo de oportunidade do capital próprio. O primeiro pode ser até simples a sua identificação, pois consegue-se através de uma análise do Balanço Patrimonial e Notas Explicativas. O segundo, através dos contratos de empréstimos. O terceiro torna o trabalho um pouco mais difícil de identificação, pois nas organizações sem fins lucrativos o Patrimônio Social, que se

igual ao Patrimônio Líquido nas organizações lucrativas, é formado pelo Fundo Patrimonial que é composto pelas doações e investimentos em ativo permanente somado aos resultados obtidos na operação da empresa, que corresponde à conta de Superávit ou Déficit Acumulado.

Logo, o capital próprio é oriundo de doações mais resultado da própria operação. Mesmo não havendo distribuição dos resultados, pode-se afirmar que existe o custo de oportunidade do capital próprio, devido há necessidade de atrair investidores para organização. Ou seja, existe um custo de captação de recursos de doação.

Desta forma, como se pode calcular o Custo Médio Ponderado do Capital em uma organização sem fins lucrativos?

De acordo com ARAÚJO et al (2005), baseado no conceito de custo de oportunidade são propostas três alternativas, sendo a terceira a utilizada por REDF para desconto do fluxo de caixa projetado. A primeira é utilizar o custo do capital de terceiros, visto que, caso não haja doações, a empresa terá que recorrer a este capital para sustentar suas operações. A segunda é usar o maior retorno do investimento (ROI) das empresas “concorrentes” por este tipo de recurso, ou seja, usar a melhor rentabilidade das organizações de terceiro setor que concorrem por doações. Neste caso, também devem ser considerados os benefícios oferecidos ao doador de recursos, como o benefício fiscal, já que o imposto de renda permite a dedução do gasto em casos e em instituições específicas. Por fim, a terceira é calcular o capital próprio pelo modelo “*Capital Asset Pricing Model*” (CAPM), como é feito para as empresas lucrativas. A REDF chegou a desenvolver estudos neste sentido, inclusive com a tentativa de desenvolvimento de um fator de risco denominado Beta ( $\beta$ ) para determinada categoria de organizações filantrópicas.

Definido o cálculo do valor do negócio e voltando à metodologia SROI, deve-se calcular o segundo indicador, o valor da causa social. Assim, como no cálculo do valor do negócio, a REDF propõe que o valor da causa social seja baseado em seus fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente. O esforço para calcular o valor da causa social é tentar capturar o benefício gerado na vida dos indivíduos e na comunidade em que eles vivem. De acordo com REDF e ARAÚJO et al (2005), o fluxo de caixa da causa social é calculado com base em quatro elementos: o número projetado de pessoas atendidas, a redução de custo média para o governo por pessoa, a média de aumento na receita do governo (IR, por exemplo) por pessoa, e os gastos operacionais com a causa social projetados da empresa. O fluxo de caixa não é necessariamente o valor monetário real, mas é uma boa aproximação do valor adicionado para o estado pelo trabalho desenvolvido pela entidade. Futuramente será possível, provavelmente, avaliar precisamente o valor da causa pela economia gerada para o governo. Assim, o valor da causa social calculado é um valor imputado.

Os quatro elementos acima devem ser projetados para dez anos como o fluxo de caixa do valor da empresa. O segundo elemento, redução dos gastos públicos, é um dos maiores desafios desta etapa, ou até de toda a metodologia SROI. Para fazer tal previsão, é preciso analisar todos os impactos da causa social na comunidade e verificar quais deles acarretam economias para o governo e podem ser traduzidos em valores monetários. Vale ressaltar, e este é um ponto muito destacado pela REDF, que diversos impactos não podem ser computados no cálculo da causa social, daí a idéia do Relatório SROI cujo objetivo é a evidenciação dos benefícios de forma qualitativa.

Dentre as dificuldades encontradas na determinação do valor da causa social podemos destacar a identificação de quais informações são realmente, relevantes. A grande quantidade de informações passíveis de análise pode levar ao uso de dados não

relevantes. A REDF fez uma série de grupos de discussão com entidades relacionadas para levantar os maiores impactos da sua causa social na sociedade. Alguns impactos são pertinentes a diversas causas sociais, como a mudança no uso do serviço social e no uso do suporte e assistência pública.

Por fim, para terminar a primeira etapa, deve ser calculado o valor da entidade ou valor do conjunto. Este indicador representa o valor que a entidade sem fins lucrativos em análise tem, para a sociedade. Para calculá-lo deve-se somar o valor do negócio com o valor da causa social e subtrair as dívidas de longo prazo existentes na entidade. Fazendo uma analogia com as empresas lucrativas, está sendo mensurado, aqui, o tamanho do patrimônio líquido, ou capital dos sócios, a valor de mercado.

Após a descrição do valor do negócio, da causa social e o da entidade ou conjunto, a tabela abaixo demonstra uma visão geral desses indicadores que podem ser considerados como a primeira etapa desta metodologia.

Diante do que foi mencionado anteriormente, pode-se fazer uma sumarização dos indicadores da primeira etapa conforme quadro abaixo:

**TABELA 1**

***Medidas de Valor da Metodologia SROI***

<b>MEDIDAS DE VALOR</b>		
<b>TIPO DE VALOR CRIADO</b>	<b>MEDIDA</b>	<b>DEFINIÇÃO</b>
Econômico	Valor do Negócio	Valor presente dos excedentes de caixa gerados pela atividade de negócio da entidade (exclui os custos pela causa social e os subsídios e doações).
Social	Valor da Causa Social	Valor presente da receita adicional e da redução de custos para o governo, gerados pela atividade social reduzidos dos custos desta atividade.
Sócio-Econômico	Valor do Conjunto	Valor do Negócio + Valor da Causa Social – Dívida de Longo Prazo.

Fonte: REDF, 2001 apud ARAÚJO et al, 2005 (com adaptações)

A segunda etapa do cálculo dos indicadores é apurar os índices de retorno. Essas três medidas comparam o valor gerado com o investimento requerido para gerá-lo. O valor do investimento é um só para os três índices e será calculado com base em valores históricos. A REDF considera como investimento todo o recurso aplicado antes do

período de projeção nos fluxos de caixa trazidos a valor presente (desde o surgimento da entidade). A taxa de desconto do investimento (T) sugerida é uma média das taxas usadas no cálculo do valor do negócio e no cálculo do valor da causa social ponderada pela participação de cada valor no valor da entidade.

O resumo dos indicadores apurados na segunda etapa pode ser visualizado na tabela abaixo:

**TABELA 2**

***Fórmulas dos Índices de Retorno da Metodologia SROI***

Índices de Retorno	
Índice de Retorno do Negócio	Valor do Negócio / Valor Presente do Investimento
Índice de Retorno da Causa Social	Valor da Causa Social / Valor Presente do Investimento
Índice de Retorno da Entidade	Valor da Entidade / Valor Presente do Investimento

Fonte: REDF, 2001 apud ARAÚJO et al, 2005

## **5 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, pois têm como objetivo proporcionar maiores informações sobre determinado assunto, facilitar a delimitação de um tema de trabalho, definir objetivos ou formular hipóteses de uma pesquisa ou descobrir um novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente (ANDRADE, 2007).

Segundo GIL (2007), para analisar os fatos do ponto de vista empírico e confrontar a visão teórica com dados da realidade, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa.

Deste modo, inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental com base em material já elaborado e publicado sobre o assunto. Visando o desenvolvimento da parte empírica, foi consultado o material publicado pelas organizações sem fins lucrativos, Fundação Mário Penna e Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, organizações estas dedicadas ao atendimento e prestação de serviços médicos-hospitalares na cidade de Belo Horizonte-MG. Após a consulta e coleta dos dados publicados nos sites das organizações (Demonstrações Financeiras e Balanço Social), foi possível identificar os valores e informações necessários aos cálculos dos indicadores da metodologia objeto deste estudo.

As informações coletadas da Fundação Mário Penna referem-se ao ano de 2006 e da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte ao ano de 2007. Com elas foi possível o cálculo de todas as variáveis que compõem o modelo SROI, que são: Valor do Negócio, Valor da Causa Social, Valor do Conjunto (Entidade) e respectivos Retornos. O modelo original do SROI da Fundação REDF foi adaptado em alguns pontos conforme sugestões de ARAÚJO et al (2005).

## 6 – APLICAÇÃO DO MODELO SROI

Neste tópico, será aplicada a metodologia *SROI* nas organizações sem fins lucrativos apresentadas no tópico anterior. A metodologia *SROI* será aplicada de acordo com a estrutura proposta por REDF e adaptações propostas por ARAÚJO et al (2005), conforme mencionado no tópico 4 – Metodologia *SROI*.

A partir das informações constantes na Demonstração de Déficit ou Superávit do Exercício, Balanço Social e nas notas explicativas apresentadas pelas organizações, foi possível efetuar a segregação das receitas em atividade econômica e social, conforme tabelas abaixo:

**TABELA 3**

**Classificação Receita Fundação Mário Penna em Atividade Econômica e Social**

RECEITAS OPERACIONAIS	ATIVIDADE	
	ECONÔMICA	SOCIAL
Pacientes do SUS	X	
Pacientes de Outros Convênios	X	
Pacientes Particulares	X	
Doações - Telemarketing		X
Subvenções/Doações		X
Receitas Financeiras	X	
Reversão de Provisões		X
Outras Receitas		X

**Classificação Receita Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte em Atividade Econômica e Social**

RECEITAS OPERACIONAIS	ATIVIDADE	
	ECONÔMICA	SOCIAL
SUS – Sistema Único de Saúde	X	
Convênios	X	
Funerária	X	
Particulares	X	
Subvenções		X
Santa Casa Saúde	X	
Doações (a)		X
Serviços Administrativos e Assistenciais	X	
Escola de Enfermagem e Pós-Graduação	X	
Outras	X	

**TABELA 4**

Na Fundação Mário Penna, das contas apresentadas como despesas operacionais na Demonstração de Superávit / Déficit do Exercício, a segregação em atividade econômica e social não foi efetuada analisando conta a conta. A segregação em atividade social obedeceu ao critério de valores gastos com atividades gratuitas apresentados no Balanço Social, e os valores constantes da conta de despesas com Telemarketing (serviços/comissão).

Na Santa Casa de Misericórdia, das contas apresentadas como despesas operacionais a segregação não foi efetuada analisando conta a conta. A segregação em atividade social obedeceu ao critério de valores gastos com atividades gratuitas apresentados no Balanço Social.

Desta forma, as tabelas a seguir apresentam a demonstração de déficit ou superávit do exercício segregada em atividade econômica e social, de acordo com os critérios de segregação apresentados anteriormente para as duas organizações.

**TABELA 5**

**Demonstração Superávit / Déficit do Exercício Fundação Mário Penna segregada em**

**atividade Econômica e Social**

RECEITAS OPERACIONAIS	ATIVIDADE	
	ECONÔMICA	SOCIAL
Pacientes do SUS	14.166.782	
Pacientes de Outros Convênios	25.347.473	
Pacientes Particulares	1.222.055	
Doações - Telemarketing		20.980.927
Subvenções/Doações		1.671.804
Receitas Financeiras	1.883.933	
Reversão de Provisões		692.873
Descontos Obtidos - Financiamentos	0	
Outras Receitas		576.404
	42.620.243	23.922.008
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>-56.790.912</b>	<b>-5.291.105</b>
<b>SUPERÁVIT (DÉFICIT) DO EXERCÍCIO</b>	<b>-14.170.669</b>	<b>18.630.903</b>

### **Misericórdia segregada em Atividade Econômica e Social**

RECEITAS OPERACIONAIS	ATIVIDADE	
	ECONÔMICA	SOCIAL
SUS – Sistema Único de Saúde	39.906.607	
Convênios	49.757.428	
Funerária	12.903.366	
Particulares	1.532.870	
Subvenções		20.208.482
Doações (a)		1.205.375
Serviços Administrativos e Assistenciais	7.583.885	
Escola de Enfermagem e Pós-Graduação	1.959.957	
Outras	827.223	
	114.471.336	21.413.857
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>-143.840.270</b>	<b>-1.038.000</b>
<b>SUPERÁVIT (DÉFICIT) DO EXERCÍCIO</b>	<b>-29.368.934</b>	<b>20.375.857</b>

#### **TABELA 6**

#### **Demonstração Superávit / Déficit do Exercício Santa Casa de**

Analisando os valores da Fundação Mário Penna, do montante apresentado como custos e despesas operacionais que foi de R\$62.082.017 (sessenta e dois milhões, oitenta e dois mil e dezessete reais), foi considerado como atividade social o valor de R\$5.291.105 (cinco milhões, duzentos e noventa e um mil, cento e cinco reais) que é composto pelo custo dos serviços ofertados de forma gratuita R\$1.026.524 (hum milhão, vinte e seis mil, quinhentos e vinte e quatro reais) mais as despesas de Telemarketing (serviços/comissão) R\$4.264.581 (quatro milhões, duzentos e sessenta e quatro mil, quinhentos e oitenta e um reais). Consequentemente, os custos e despesas relativas às atividades econômicas somaram –se à quantia de R\$56.790.912 (cinquenta e seis milhões, setecentos e noventa mil, novecentos e doze reais).

Na Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, o montante das despesas e custos operacionais apresentados na Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício foi de R\$144.878.270 (cento e quarenta e quatro milhões, oitocentos e setenta e oito mil, duzentos e setenta reais), considerando que o custo e despesa com serviços oferecidos de forma gratuita foi de R\$1.038.000 (hum milhão e trinta e oito mil reais) conforme tabela acima, o valor dos custos e despesas com a atividade econômica foi apurado pela diferença e somou a quantia de R\$143.840.270 (cento e quarenta e três mil, oitocentos e quarenta reais e duzentos e setenta reais).

O cálculo do valor do negócio leva em consideração o lucro operacional apresentado pela atividade econômica dividido pelo custo médio ponderado do capital, que aqui será tratado como taxa de desconto.

O lucro operacional deve ser ajustado para cálculo do EVA, desta forma do montante apurado como resultado da atividade econômica deve ser subtraído das despesas financeiras totalizando um resultado operacional ajustado.

A taxa de desconto a ser utilizada nesta pesquisa será baseado no critério utilizado por ARAÚJO et al (2005), que diante da ausência de informações estruturadas das diversas instituições, o pouco conhecimento científico quanto ao risco de investimento nas organizações sem fins lucrativos, a alternativa mais viável é a utilização da taxa de juros livre de risco no Brasil (SELIC) em dezembro/2006 líquida de impostos e efeito inflacionário.

Levando em consideração que os dados das organizações são em períodos diferentes utilizaremos a taxa selic em dezembro de 2006 e dezembro de 2007.



A Taxa Selic para o período de 30/11/2006 à 24/01/2007 é de 13,25%, conforme consulta ao site do Banco Central. Para chegarmos à Taxa SELIC líquida consideramos uma alíquota de imposto de renda de 15%, uma alíquota de contribuição social sobre o lucro de 9% e uma inflação projetada de 4,5% a.a.. Desta forma, a taxa de desconto será de 5,33% a.a.

Para o período de 06/12/2007 a 23/01/2008 a taxa é de 11,25%, considerando a mesma alíquota de imposto de renda, contribuição social sobre o lucro e projeção da inflação informada acima, a taxa e desconto a ser utilizada será de 3,88% a.a..

Desta forma, as tabelas a seguir demonstram o valor do negócio de cada organização.

**TABELA 7**

**Cálculo Valor do Negócio Fundação Mário Penna**

Cálculo do Valor do Negócio	
Superávit / Déficit atividade Econômica	(14.170.669)
(-) Despesas Financeiras	(2.545.611)
Superávit / Déficit Ajustado	(11.625.058)
Taxa de Desconto (SELIC)	5,33%
Valor do Negócio	(218.100.280)

**Cálculo Valor do Negócio Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte**

Cálculo do Valor do Negócio	
Superávit / Déficit atividade Econômica	(29.368.934)
(-) Despesas Financeiras	(5.786.942)
Superávit / Déficit ajustado	(23.581.992)
Taxa de Desconto (SELIC)	3,88%
Valor do Negócio	(757.791.013)

**TABELA 8**

De acordo com os valores apresentados, o valor do negócio no ano de 2006 foi negativo nas duas organizações, ou seja, elas precisam das doações para prestar serviços à sociedade. A receita com sua atividade econômica não possibilita a manutenção dos custos e despesas necessárias para o atendimento tanto pelo SUS quanto convênio e particulares. E analisando de acordo com o conceito de criação de valor, identifica-se que a organização, diante da gestão dos recursos econômicos, destruiu nos respectivos períodos.

O cálculo do valor da causa social fundamenta-se nos serviços oferecidos de forma gratuita à sociedade, seja ele custeado pelo Estado, ou até mesmo, pela organização sem fins lucrativos sem nenhum repasse pelo Estado.

Diante das informações publicadas pelas organizações, há um alto custo para a manutenção e cumprimento do seu papel na sociedade e fazer jus aos benefícios que lhe são concedidos como organizações sem fins lucrativos.

Na Fundação Mário Penna, o montante da gratuidade em 2006 foi de R\$13.112.334 (treze milhões, cento e doze mil, trezentos e trinta e quatro reais), conforme matéria publicada pela instituição e a Santa Casa de Misericórdia, conforme informações publicadas em seu Balanço Social, o montante da gratuidade em 2007 foi de R\$39.906.607 (trinta e nove milhões, novecentos e seis mil, seiscentos e sete reais).

Utilizando estes valores e a taxa de desconto, temos o cálculo do valor da causa social que está demonstrado nas tabelas a seguir.

**TABELA 9****Cálculo do Valor da Causa Social  
Fundação Mário Penna**

Cálculo do Valor da Causa Social	
Resultado da Prestação de Serviços Sociais	13.112.334
Taxa de Desconto (SELIC)	5,33%
Valor da Causa Social	246.003.394

**Cálculo do Valor da Causa Social  
Santa Casa de  
Misericórdia de Belo  
Horizonte**

Cálculo do Valor da Causa Social	
Resultado da Prestação de Serviços Sociais	39.906.607
Taxa de Desconto (SELIC)	3,88%
Valor da Causa Social	1.029.688.995

**TABELA 10**

Após a demonstração do cálculo do valor do negócio e do valor da causa social, chega-se ao cálculo do valor da entidade, que conforme definido, anteriormente, é a soma dos cálculos do valor do negócio mais o valor da causa social adicionada às dívidas de longo prazo apresentadas pelas organizações e evidenciadas no Balanço Patrimonial, que se encontra anexo.

**TABELA 11****Cálculo do Valor da Entidade  
Fundação Mário Penna**

Cálculo do Valor da Entidade	
Valor do Negócio	(218.100.280)
Valor da Causa Social	246.003.394
Dívidas de Longo Prazo	(12.052.264)
Valor da Entidade	15.850.849

**Cálculo do Valor da Entidade Santa  
Casa de Misericórdia de  
Belo Horizonte**

Cálculo do Valor da Entidade	
Valor do Negócio	(757.791.013)
Valor da Causa Social	1.029.688.995
Dívidas de Longo Prazo	(64.305.709)
Valor da Entidade	207.592.273

**TABELA 12**

Portanto, este valor representa o conjunto entre a criação de valor da sua atividade econômica, da sua causa social e os recursos captados ao longo prazo para financiamento dos seus investimentos, ou até mesmo do seu negócio. E este valor para ambas as organizações são positivos, demonstrando que como um todo, ou seja, economicamente e socialmente criam valor para a sociedade.

A segunda etapa da metodologia *SROI* é o cálculo dos índices de retorno. Conforme citado anteriormente, calcular-se-á o índice de retorno do negócio, da causa social e da entidade.

Para o cálculo dos índices de retorno neste trabalho, será utilizada a adaptação proposta por ARAÚJO et al (2005), ou seja, o valor considerado de investimento será o valor do patrimônio social apresentado pelas organizações nos respectivos períodos. A mudança é que pela metodologia proposta por REDF o valor do investimento leva em consideração o valor de todo o investimento já efetuado na entidade a valor presente. Na impossibilidade da apuração deste valor, optou-se por esse ajuste, levando em consideração que o valor apresentado como patrimônio social é composto pelas doações e subvenções efetuadas e incorporadas ao patrimônio da organização e os resultados da administração dos recursos.

**TABELA 13****Cálculo Índice de Retorno do  
Negócio Fundação Mário  
Penna**

Índice de Retorno do Negócio	
Valor do Negócio	(218.100.280)
Investimento	25.046.697
Índice de Retorno do Negócio	-870,77%

**TABELA 14****Cálculo Índice de Retorno do  
Negócio Santa Casa de  
Misericórdia de Belo  
Horizonte**

Índice de Retorno do Negócio	
Valor do Negócio	(757.791.013)
Investimento	22.072.602
Índice de Retorno do Negócio	-3433,17%

Devido ao valor negativo do valor do negócio nas duas organizações, o retorno também refletirá um índice negativo demonstrando que o resultado auferido com as atividades econômicas, desprezando os valores recebidos de doações, é totalmente insuficiente e não remunera o patrimônio investido pela sociedade nas organizações.

**TABELA 15****Cálculo Índice de Retorno da Causa  
Social Fundação Mário  
Penna**

Índice de Retorno da Causa Social	
Valor da Causa Social	246.003.394
Investimento	25.046.697
Índice de Retorno da Causa Social	982,18%

**TABELA 16****Cálculo Índice de Retorno da Causa  
Social Santa Casa de  
Misericórdia de Belo  
Horizonte**

Índice de Retorno da Causa Social	
Valor da Causa Social	1.029.688.995
Investimento	22.072.602
Índice de Retorno da Causa Social	4665,01%

Ao contrário, do índice anterior, pode-se identificar através do cálculo do índice de retorno da causa social, que o investimento efetuado pela sociedade nestas organizações contribui para a criação do valor social, ou seja, mantém a prestação dos serviços oferecidos de forma gratuita ou a valores menores que o repasse efetuado pelo Estado.

**TABELA 17****Cálculo Índice de Retorno da  
Entidade Fundação Mário  
Penna**

Índice de Retorno da Entidade	
Valor da Entidade	15.850.849
Investimento	25.046.697
Índice de Retorno da Entidade	63,29%

**Cálculo Índice de Retorno da  
Entidade Santa Casa de  
Misericórdia de Belo  
Horizonte**

Índice de Retorno da Entidade	
Valor da Entidade	207.592.273
Investimento	22.072.602
Índice de Retorno da Entidade	940,50%

**TABELA 18**

Conforme mencionado no cálculo do valor da entidade, o % de retorno da entidade como um todo (econômico, social e dívidas), remunera de forma positiva os investimentos sociais. E esta remuneração positiva pode ser explicada pelo fato do retorno da causa social ser superior ao retorno do negócio menos às dívidas de longo prazo. No geral, economicamente e socialmente, podemos analisar que as organizações estão tendo um retorno positivo e como demonstramos no valor da entidade, a mesmas criam valor.

Considerando que as organizações analisadas neste estudo pertencem ao mesmo segmento de atuação, ou seja, prestação de serviços de saúde e assistência, é possível uma análise conjunta dos valores encontrados pela aplicação da metodologia *SROI* e adaptações sugeridas por ARAÚJO et al (2005).

Nas duas organizações, o valor da entidade foi negativo demonstrando que os valores arrecadados pela prestação de serviços, não são suficientes para a manutenção dos custos e despesas relativas a esses serviços prestados.

Diante da leitura dos documentos publicados pelas organizações, é possível verificar que os atendimentos executados pela rede SUS têm um custo maior do que o valor de repasse ou até mesmo nem é remunerado.

Em todos os cálculos efetuados não foram consideradas as doações e subvenções recebidas pelas organizações. Se considerar-se estes valores como receita econômica, a Fundação Mário Penna apresentaria um valor do negócio positivo, pois apresenta um superávit no exercício de 2006. Já a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, mesmo com as doações e subvenções teria ainda um valor do negócio negativo, devido ao déficit do exercício em 2007.

O valor arrecadado pela Santa Casa foi insuficiente para cobrir o déficit apresentado pela diferença entre o montante arrecadado e o montante dos custos e despesas.

Outro ponto importante que merece destaque nesta análise é a não consideração em nenhum momento do benefício fiscal auferido pelas organizações. Considerando que o SUS repassa um valor, muitas das vezes, inferior ao custo dos serviços prestados, este déficit pode ser compensado pela isenção tributária.

No casa da Fundação Mário Penna, o valor dos impostos não recolhidos, devido à imunidade tributária em 2006 foi de R\$9.621.581 (nove milhões, seiscentos e vinte e um mil, quinhentos e oitenta e um reais). Já a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, o valor da imunidade tributária em 2007 foi de R\$10.540.997 (dez milhões, quinhentos e quarenta mil, novecentos e noventa e sete reais)

Considerando que os valores da gratuidade apurados e apresentados pelas duas organizações são superiores aos valores da imunidade tributária nos respectivos períodos, é possível identificar que o benefício concedido trouxe um resultado favorável ao Estado, conseqüentemente, um benefício favorável, também, à sociedade.

Considerando a entidade em conjunto, ou seja, a soma do valor do negócio, valor da causa social e às dívidas de longo prazo, as duas organizações apresentam um valor positivo. E este ponto positivo deve-se ao fato do montante das gratuidades serem superiores ao déficit econômico e aos financiamentos de terceiros, a longo prazo.

## 7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como apresentado na introdução deste trabalho, a relevância das funções desempenhadas pelas organizações sem fins lucrativos está em pleno crescimento. Este crescimento sinaliza a necessidade de recursos financeiros visando a concretização da missão destas organizações.

Diante da responsabilidade social destas organizações, é necessário que as mesmas apresentem à sociedade demonstrativos ou relatórios evidenciando o seu resultado e os benefícios gerados para cada recurso arrecadado.

Devido à falta de indicadores que possibilitem a mensuração do retorno social destas organizações, foi aplicada a metodologia SROI em duas organizações sem fins lucrativos: Fundação Mário Penna e Santa Casa de Misericórdia, com o intuito de se esta metodologia contribui na avaliação e mensuração do desempenho da gestão, nas organizações sem fins lucrativos.

Antes de entrar na questão da aplicação desta metodologia, é importante ressaltar que, ao longo da pesquisa, verificou-se uma escassez de trabalhos e publicações referentes à metodologia SROI. Em contrapartida, observou-se uma extensa lista de trabalhos e publicações envolvendo as organizações sem fins lucrativos e a preocupação com a avaliação de desempenho destas, mas sem a apresentação e utilização de modelos de mensuração.

Após a aplicação da metodologia SROI nas duas organizações pode-se observar que o resultado alcançado contribui na avaliação e mensuração do desempenho das organizações. Considerando que a metodologia segrega as atividades em econômicas e sociais é possível após esta segregação identificar o valor sócio-econômico da causa social que está ligada a missão das organizações. E através deste resultado tem-se uma noção da criação ou destruição de valor diante dos serviços prestados à sociedade.

A aplicação dos seis indicadores, mesmo levando em consideração que os mesmos são extremamente inter-relacionados, é de extrema importância considerando que através destes é possível identificar a criação ou destruição de valor em três dimensões: econômica, social ou no conjunto. Sendo assim, tem-se uma contribuição para os gestores e usuários da informação, visto que é possível identificar a maneira com que os recursos estão sendo geridos.

Outra importância ou vantagem é a possibilidade de identificar através do item Resultado da Prestação de Serviços Sociais, que compõem o cálculo do valor da causa social, o valor de contribuição da organização para a sociedade, ou seja, devido a ineficiência ou falta de recursos financeiros do Estado, qual a contribuição financeira oferecida através dos serviços oferecidos de forma gratuita à sociedade.

Dentre as limitações da metodologia, podemos destacar a não consideração das doações recebidas pelas organizações em nenhum indicador. A captação de recursos através de doações é de extrema importância para as organizações sem fins lucrativos, visto que é a principal ou única fonte de recursos para custear os serviços oferecidos de forma gratuita.

Outra limitação é o fato do valor da causa social ter como objetivo a tentativa de capturar o benefício gerado na vida dos indivíduos e na comunidade em que eles vivem. Muitos destes impactos são de natureza intangível e de difícil mensuração, portanto, não são computados no cálculo da causa social. A partir desta limitação, a própria REDF

sugere que além dos indicadores seja evidenciado um relatório no qual é possível sinalizar os projetos ou benefícios oferecidos à sociedade e que não foram computados na avaliação e mensuração do resultado social. Este relatório pode ser identificado como o Balanço Social.

A não consideração da isenção tributária também pode ser considerada uma limitação desta metodologia, pois, a imunidade (isenção) concedida a estas organizações diminui a arrecadação do Estado. Desta forma, a comparação entre o benefício concedido pelo Estado e o benefício gerado pelas gratuidades dos serviços oferecidos contribui para a avaliação e mensuração do desempenho da gestão destas organizações.

A título de considerações finais, é importante ressaltar que os resultados aqui obtidos em termos de validade da metodologia não podem ser generalizados para todas as organizações sem fins lucrativos. E sugere-se a continuação da discussão sobre o tema modelos de avaliação e mensuração de desempenho da gestão em organizações sem fins lucrativos.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, Cássia Vanessa Olak; SOUZA, Manuela Santin de; SLOMSKI, Valmor. **A mensuração do resultado econômico em entidades do Terceiro Setor: o caso do Grupo Primavera**. XXIX ENANPAD, 2005, Brasília/DF. Anais do XXIX EnAnpad, CD, 2005.
- ARAÚJO, Adriana M. P. et al. **Metodologia SROI: uma proposta para cálculo do valor sócio-econômico das organizações do Terceiro Setor**. XXIX ENANPAD, 2005, Brasília/DF. Anais do XXIX EnAnpad, CD, 2005.
- BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso**. São Paulo, 2005. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BETTIOL JÚNIOR, Alcides; BARBIERI, Geraldo; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Formação e evidencição do resultado de entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso**. XXIX ENANPAD, 2005, Brasília/DF. Anais do XXIX EnAnpad, CD, 2005.
- CATELLI, Armando. **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: Editora SENAC São Paulo, 2000.
- COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. **Avaliação de Empresas - Valuation**. Tradução: Maria C. S. R. Ratto. McKinsey & Company, Inc., SP: Makron Books, 2000.
- COSTA, A. L.; ROSA, S. T. **Análise comparativa da eficiência e eficácia de gestão entre organizações do terceiro setor e organizações governamentais: um estudo de casos múltiplos nos serviços de educação infantil**. In: Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração (ENANPAD), XXVII, 2003, Atibaia. Anais. Atibaia: ANPAD.
- DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos – princípios e práticas**. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- FERNANDES, R.C. **O que é o Terceiro Setor?**. São Paulo: Paz e terra, 1997.
- FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. **Desafios da parceria governo e terceiro setor**. Revista de Administração. São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan/mar, 1998.
- FRANCO, J.; PEREIRA, M. F.; SARTORI, R. **Captção de Recursos para o Terceiro Setor: um estudo na cidade de Maringá-PR**. In: Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração (ENANPAD), XXVII, 2003, Atibaia. Anais. Atibaia: ANPAD.
- GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Manual de elaboração de trabalhos técnicos e científicos**. Belo Horizonte, 2002.
- LANDIM, L. **Para além do mercado e do Estado? Filantropia e cidadania no Brasil**. Cadernos do Iser, Rio de Janeiro, 1993.

MARCOVITCH, Jacques. **Da Exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor**. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MELO, V.P.; FISCHER, T.; SOARES Jr, J.S. **Diversidades e Confluências no Campo do Terceiro Setor: Um Estudo de Organizações Baianas**. ENANPAD, XXVII, 2003, Atibaia. ANPAD.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RAPPAPORT, A. **Gerando valor para o Acionista: um guia para administradores e investidores**. Tradução: Alexandre L. G. Alcântara. São Paulo: Atlas, 2001.

REDF – The Roberts Enterprise Development Fund. SROI Methodology. 2001. Obtido em [www.redf.org](http://www.redf.org), acesso em 24/06/2007.

SALAMON, Lester M. **Estratégias para o fortalecimento do Terceiro Setor**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org). 3º Setor desenvolvimento social sustentado. São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1997.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado – como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TEIXEIRA, R.F. **Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções tradicionais e inovadoras de Administração**. Caderno de Pesquisas em Administração. São Paulo: FEA-USP, v.11, nº 1, p. 1-15, 2004.

VERGARA, S. C.; **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, 2004. 167p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.



**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ASSOCIAÇÃO ENTRE ÍNDICE DE *DISCLOSURE* E  
CARACTERÍSTICAS CORPORATIVAS DAS INSTITUIÇÕES DE  
ENSINO SUPERIOR FILANTRÓPICAS DO BRASIL – IESFB**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Emanoel Marcos Lima**

Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD  
(Calidad de profesor)

**Carlos Alberto Pereira**

Universidade de São Paulo – USP  
(Calidad de profesor)

**Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo**

Universidade Federal do Paraná – UFPR  
(Calidad de profesor)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ASSOCIAÇÃO ENTRE ÍNDICE DE *DISCLOSURE* E CARACTERÍSTICAS  
CORPORATIVAS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR FILANTRÓPICAS DO  
BRASIL – IESFB**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O governo brasileiro tem envidado esforços para incrementar o acesso ao ensino superior de seus cidadãos. Neste sentido, instituições de ensino superior, especialmente as pertencentes ao terceiro setor, têm crescido substancialmente. Diante de sua relevância para o país, cumpre observar que tais organizações possuem atributos próprios, inclusive no que tange ao nível de divulgação de suas informações. À luz dessas considerações, o objetivo deste artigo é verificar se existe associação entre o índice de *disclosure* das Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil - IESFB e algumas características corporativas. A presente investigação pode ser caracterizada como descritiva, quantitativa, com o emprego de técnica estatística de regressão múltipla. O estudo desenvolve-se a partir da análise de uma amostra composta de 146 entidades cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. Como variável dependente, com objetivo de testar as hipóteses estabelecidas, foi desenvolvido e utilizado o Índice de *Disclosure* das instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil – IDIESFB, mensurado a partir das características qualitativas de *disclosure* agrupadas em quatro grupos: (i) visão geral, (ii) desempenho dos serviços, (iii) desempenho financeiro e (iv) situação física e financeira, desenvolvidas e utilizadas no estudo de Coy, Dixon e Tower (1993). Os resultados dos testes demonstraram associação somente entre as características corporativas gratuidade e subvenção. O presente trabalho contribui para a literatura nacional e internacional sobre *disclosure* das instituições ao apresentar a realidade das IESFB, possibilitando, dessa forma, o desenvolvimento de futuras pesquisas.

## 1 INTRODUÇÃO

O ensino superior no Brasil é sempre um tema que esteve presente nas propostas de todos os governos e não poderia ser diferente, haja vista sua importância para o desenvolvimento do país. De acordo com o art. 3º da Constituição Federal do Brasil, que estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, o Estado deve “[...] erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.” Por sua vez, o art. 6º, que trata dos direitos sociais, define que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados constituem direitos sociais dos cidadãos. Sendo assim, é dever do Estado promover o bem-estar de toda a sociedade sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra forma de discriminação, atendendo-lhe principalmente nas suas necessidades básicas como: saúde, educação, trabalho e segurança. Segundo a Constituição Federal de 1988, o ensino superior será desenvolvido “*com a colaboração da sociedade*”, no sentido de que esta também possa contribuir para a formação do cidadão. O Estado, ao solicitar a participação da sociedade civil na formação das pessoas, reconhece a sua incapacidade em atender a todas as necessidades educacionais dos indivíduos.

Para auxiliar o Estado, em seu fim institucional, surgiram as Instituições de Ensino Superior Filantrópicas - IESFB. Essas instituições, além da imunidade estabelecida na Constituição Federal, gozam também dos benefícios estabelecidos no art. 55 da Lei Orgânica da Seguridade Social nº 8.212, de 24 de julho de 1991. O § 7º do inciso III do art. 195 da CF/88 estabelece que: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

As instituições de ensino superior sem finalidades lucrativas, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 2.536, são consideradas entidades beneficentes de assistência social, portanto ***isentas das contribuições para a seguridade social de responsabilidade da empresa***, sendo que os descontos efetuados dos funcionários, autônomos e empresas devem ser recolhidos normalmente.

Em virtude da renúncia fiscal em favor das IESFB, elas estão obrigadas a prestar contas a determinados órgãos do governo. Entretanto, a sociedade até o ano de 2006 só tinha acesso às demonstrações financeiras dessas entidades através dos jornais. A partir de 2007, o Ministério da Justiça tornou obrigatória, para as instituições que possuem o título de utilidade pública federal, onde estão incluídas as instituições objeto deste estudo, a prestação de contas por meio eletrônico estando disponível para qualquer pessoa que queira realizar consultas.

O *disclosure* possui papel essencial na redução da assimetria informacional existente entre a empresa e os *stakeholders* e é tido como uma das principais formas de comunicação entre a empresa e os diversos usuários interessados em avaliar o desempenho da administração.

Um tema que está sendo abordado pela pesquisa positiva internacional em contabilidade desde a década de 80 é a intitulada “Teoria da Divulgação”. Diversos autores têm debatido sobre essa teoria com destaque para os artigos de Verrecchia (1983) e Dye (1985). O principal objetivo dessa teoria é procurar explicar o fenômeno da divulgação de informações financeiras, a partir de algumas perspectivas, buscando entender, entre outros aspectos, as razões econômicas para que determinada informação seja voluntariamente divulgada.

Diante da importância do ensino superior para o Brasil, dos constantes esforços do governo federal para que mais pessoas tenham acesso ao ensino superior, e do fato que as IESFB recebem recursos públicos através da renúncia fiscal para o desenvolvimento de suas atividades, é que se estabelece a principal questão de pesquisa que será respondida ao longo deste estudo: Há associação entre características corporativas (tamanho, localização, gratuidade, benefício fiscal e subvenção) e os níveis de *disclosure*? Visando responder a questão de pesquisa, estabelece-se o seguinte objetivo: verificar se existe associação entre características corporativas e nível de *disclosure*.

O presente artigo está dividido em 6 tópicos além deste. A seguir, serão estabelecidas as bases teóricas em que a investigação se apóia, delimitando os conceitos de Instituições de Ensino Superior Filantrópicas, a literatura pertinente com relação ao tema *disclosure*, bem como evidenciando o estudo de Coy, Dixon e Tower (1993), no qual se baseou o questionário de pesquisa de campo. Além disso, são explicitadas as categorizações metodológicas do estudo, bem como evidenciados os procedimentos para a realização deste. A análise dos resultados destaca o modelo de regressão extraído da relação investigada, bem como por fim são estabelecidas as conclusões e bibliografias utilizadas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O que são Instituições de Ensino Superior Filantrópicas**

Essas instituições, por não possuírem finalidades lucrativas, estão classificadas como Terceiro Setor. As IESFB, apesar de pertencerem ao terceiro setor, não se caracterizam pela participação voluntária, pois suas atividades são desenvolvidas por funcionários remunerados pela prestação dos serviços, sendo possível, dessa forma, a contratação e remuneração de funcionários para desempenhar as funções necessárias para o desenvolvimento das atividades. Outrossim, em face dos serviços que prestam, exigem a qualificação dos colaboradores, em função não só das exigências do Ministério da Educação, bem como da sociedade.

Para Benedicto (1997, p. 20):

As instituições de ensino – quer particulares, quer públicas, com ou sem fins lucrativos – são organizações constituídas para oferecer benefícios à sociedade. Esses benefícios são de natureza social, cultural, econômica, educativa, tecnológica e moral. Sua existência só tem sentido quando realmente estão contribuindo para o desenvolvimento da comunidade.

A essas características pode-se acrescentar que, diferentemente da maioria das entidades sem finalidades lucrativas, estas entidades sobrevivem com recursos oriundos de mensalidades provenientes da prestação de serviços educacionais e também de subvenções e convênios firmados tanto com a iniciativa privada como com órgãos governamentais.

Observa-se que o lucro não é objetivo dessas entidades, entretanto necessário para a manutenção do patrimônio e para assegurar a continuidade e o cumprimento da missão da instituição. Além disso, adiciona-se às características das entidades do terceiro setor o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedido pelo Ministério da Educação. O quadro 1 delinea o conceito de IESFB.

## Quadro 1 – Conceito de IESFB

Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social são instituições que apliquem, anualmente, em gratuidades, pelo menos 20% (vinte por cento) da sua receita bruta total; que promovam a assistência educacional em nível superior, visando à preparação do indivíduo para o mercado de trabalho, provocando, dessa forma, mudanças na sociedade e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado, a partir de mensalidades, subvenções, doações e convênios com entidades públicas e privadas, não podendo, de forma alguma, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes receber qualquer remuneração, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.

Fonte: Adaptado de Lima (2003, p.45)

## 2.2 Literatura sobre *Disclosure*

### 2.2.1 Teoria sobre *Disclosure*

Hope (2003) argumenta que *disclosure* é um fenômeno inerentemente complexo e uma simples teoria pode dar uma explicação parcial. Verrecchia (2001) e Dye (2001) apresentam uma revisão teórica e demonstraram argumentos para a existência de uma teoria unificada ou abrangente sobre *disclosure*.

A taxonomia proposta por Verrecchia (2001, p. 99) engloba três categorias amplas de pesquisa sobre *disclosure* na contabilidade:

- Pesquisa baseada na associação (*association-based disclosure*) – busca identificar a associação entre *disclosure* e o comportamento dos investidores.
- Pesquisa baseada na discricionariedade do *disclosure* (*discretionary-based disclosure*) – procura identificar os motivos da divulgação, busca identificar por que os gestores e/ou as empresas decidem divulgar determinadas informações.
- Pesquisa baseada na eficiência do *disclosure* (*efficiency-based disclosure*), que debate que tipo de informações são preferidas e mais eficientes, considerando que as informações ainda não foram divulgadas.

Por sua vez, Dye (2001, p. 184) discorda parcialmente de Verrecchia colocando os seguintes argumentos: no que diz respeito ao *disclosure* obrigatório, concorda que a literatura existente não está suficientemente amadurecida para merecer o *status* de teoria. Já com relação ao *disclosure* voluntário, Dye (2001) defende que essa questão pode ser estudada como um apêndice dentro da Teoria dos Jogos, onde a entidade fará ou não *disclosure*, na proporção em que este seja favorável ou não à entidade.

Dye (2001, 185) cita como exemplo uma empresa que, em seu relatório, destaca somente o seu sucesso, programa de redução de custos, e não faz qualquer tipo de citação às suas receitas. De acordo com o autor, nesse caso a teoria permite prever que o crescimento das receitas não foi tão satisfatório como no caso do programa de redução de custos, antes mesmo de examinar a demonstração de resultados. Para Dye (2001), a utilização da premissa de que as empresas ou seus gestores irão divulgar o que acreditam ser favorável à empresa e omitir o que for desfavorável não tem necessariamente ligação com valorização ou desvalorização do preço da ação.

Verrecchia (2001, p. 100) defende que uma teoria abrangente deveria reconhecer todos os aspectos relacionados com o papel da eficiência, dos incentivos e a endogeneidade do processo de mercado, sendo que este abrange as interações entre investidores que são agentes que visam maximizar o seu próprio bem-estar.

Dye (2001) apresenta alguns motivos pelos quais o mercado não consegue pressionar as empresas a fazerem divulgação:

- a) desconhecimento por parte dos *stakeholders* do potencial de informação disponível;
- b) interpretação da informação ou da ausência dela de maneira diferenciada pelos investidores;
- c) em função do gerenciamento de resultados, a credibilidade do *disclosure* é comprometida.

De acordo com o modelo analítico proposto por Verrecchia (2001), o *disclosure* discricionário resulta em cinco hipóteses empiricamente testáveis, as quais têm correlação:

- a) positiva com o desempenho da empresa,
- b) negativa com os custos de divulgação,
- c) positiva com o nível de assimetria informacional entre os investidores externos e a empresa,
- d) positiva com a importância dada pela empresa às percepções dos terceiros, e
- e) positiva com o nível passado de divulgação.

Verrecchia (2001) e Dye (2001), apesar de algumas discordâncias, concordam que atenção especial deve ser dada para estudos sobre a eficiência do *disclosure* obrigatório. A discussão entre esses autores sobre as questões relacionadas ao *disclosure* dizem respeito ao mercado de capitais; entretanto, no que diz respeito ao *disclosure* das IESFB objeto deste estudo, observa-se que ainda se tem muito que avançar, haja vista a escassez de estudos nessa área.

## **2.2.2 Associação entre características corporativas e nível de *disclosure***

Ahmed e Courtis (1999) desenvolveram estudo com o objetivo de verificar e indicar os fatores de diferenças nos resultados em estudos empíricos que buscam identificar a associação entre características corporativas e nível de *disclosure*. No estudo, os autores aplicaram a técnica de meta-análise em 29 estudos. Os autores citam estudo realizado por Cerf's (1961) que foi designado não somente para identificar o maior *disclosure*, mas para explicar, através da associação com atributos da companhia, porque algumas empresas aderem a melhores políticas de *disclosure* do que outras.

Ahmed e Courtis (1999, p.37) enfatizam:

Sucessivos estudos têm investigado a associação entre *disclosures* e características da empresa empregando uma variedade de índices de *disclosure* e métodos de pesquisa em diferentes países. Dependendo dos objetivos da pesquisa muitos atributos das empresas têm sido examinados

nos estudos de *disclosure* dos relatórios anuais. As mais frequentes dessas características das empresas têm sido tamanho, ranking, estrutura de capital (alavancagem), lucratividade e tamanho da empresa de auditoria.<sup>116</sup>

Para Ahmed e Courtis (1999), as explicações para selecionar as características das empresas incluem: custos de agência, custos dos proprietários, política de custos, governança corporativa e controle, sinal e assimetria informacional, necessidades de capital, custos judiciais e reputação da empresa de auditoria.

O tamanho da empresa é medido pelo valor contábil dos ativos, valor de mercado da firma, receita total ou número de acionistas e tem sido encontrado por ser significativamente e positivamente associado com níveis de *disclosure* em vários estudos, conforme citam Ahmed e Courtis (1999), sugerindo que companhias maiores seguem melhores práticas de *disclosure* nos países desenvolvidos (Cerf, 1961; Singhvi e Desai, 1971; Stanga, 1974; Buzby, 1975; Belkaoui e Kahl, 1978; Firth, 1979; Courtis, 1979; McNally *et al.*, 1982; Cooke, 1989a, 1989b, 1992; Wallace *et al.*, 1994; Inchausti, 1997) e em desenvolvimento Novos Países Industrializados (NIC) (Chow e Wong-Boren, 1987; Tai *et al.*, 1990; Ahmed e Nicholls, 1994; Hossain *et al.* 1994; Marston e Robson, 1997). Ahmed e Courtis (1999) explicam que, apesar de uma consistente associação positiva significativa entre tamanho da organização e níveis de *disclosure* ter sido registrada, nota-se que existe uma ampla variação nos resultados.

Associação positiva também foi verificada com relação à alavancagem, que é medida pelo valor contábil das obrigações e o patrimônio líquido ou pelo valor contábil do ativo total e nível de *disclosure* (Myers, 1977; Schipper, 1981; Chow e Wong-Boren, 1987; Wallace *et al.*, 1994, conforme Ahmed e Courtis, 1999).

Jensen e Meckling (1976) argumentam que as firmas com alavancagem mais alta incorrem em mais custos de controle e, sendo assim, elas buscam reduzir esses custos pelo *disclosure* de mais informações nos relatórios anuais. Em seu estudo, Ahmed e Courtis (1999) afirmam que a evidência empírica relacionada com essa hipótese é inconclusiva, destacando que alguns estudos têm encontrado uma relação significativa (Courtis, 1979; Malone *et al.*, 1993; Hossain *et al.*, 1994), enquanto outros não têm encontrado relacionamento (Chow e Wong-Boren, 1987; Ahmed e Nicholls, 1994; Wallace *et al.*, 1994; Wallace e Naser, 1995; Hossain *et al.*, 1995; Raffournier, 1995).

A rentabilidade da firma também é outra hipótese associada positivamente com o nível de *disclosure*. Singhvi e Desai (1971) argumentam que maior lucratividade motiva gerenciamento e fornece mais informações porque ela aumenta a confiança dos investidores que, por sua vez, aumenta a compensação do gerenciamento. Sobre essa característica, Ahmed e Courtis (1999) afirmam que evidências empíricas fornecem resultados conflitantes. Uma relação significativamente positiva foi encontrada em alguns estudos (Singhvi, 1968; Singhvi e Desai, 1971; Wallace *et al.*, 1994), enquanto outros estudos não encontraram tais relacionamentos (McNally *et al.*, 1982; Lau, 1992; Raffournier, 1995). Uma associação significativamente negativa entre lucratividade e nível de *disclosure* tem também sido registrada (Belkaoui e Kahl, 1978; Wallace e Naser, 1995).

---

<sup>116</sup> “Several succeeding studies have investigated the association between disclosures and firm characteristics by employing a variety of disclosure indices and research methods in different countries. Depending on research objectives, several corporate attributes have been examined in annual report disclosure studies. The most frequent of these characteristics have been corporate size, listing status, capital structure (leverage), profitability, and size of the reporting entity’s audit firm.”

De acordo com Ahmed e Courtis (1999), vários estudos examinaram a associação entre o tamanho da empresa de auditoria e o nível de *disclosure*, destacando: Firth, 1979, DeAngelo, 1981; Wallace *et al.*, 1994, sendo que os resultados dos estudos não são conclusivos. Alguns estudos encontraram que empresas de auditoria maiores mostraram uma significativa associação ( $p \leq 0,05$ ) com elevado nível de *disclosure* (Singhvi e Desai, 1971; Malone *et al.*, 1993; Ahmed e Nicholls, 1994; Hossain *et al.*, 1994; Raffournier, 1995; Ahmed, 1996; Patton e Zelenka, 1997). Resultados similares foram obtidos por outros estudos, mas com menor nível de significância (MacNally *et al.*, 1982; Tai *et al.*, 1990). Outros estudos, segundo os autores, não apresentaram relacionamento entre tamanho da firma de auditoria e nível de *disclosure*, (Singhvi, 1968; Courtis, 1979; Firth, 1979, Tong *et al.*, 1990; Wallace *et al.*, 1994).

Os autores também analisaram outros estudos que examinaram a associação de *disclosure* dos relatórios anuais com outras variáveis: os estudos de Belkaoui e Kahl, 1978; Wallace *et al.*, 1994; Wallace e Naser, 1995 incluíram liquidez, sendo que os resultados mostraram relacionamento não significativo entre nível de *disclosure* e a liquidez da firma. O tipo de segmento empresarial também foi investigado por Stanga, 1976; Belkaoui e Kahl, 1978; McNally *et al.*, 1982; Wallace, 1987; Cooke, 1989a, 1989b; Wallace *et al.*, 1994. Alguns países apresentaram relacionamento significativo (Stanga nos USA, Belkaoui e Kahl no Canadá e Cooke na Suécia), enquanto outros não (Wallace na Nigéria, MacNally *et al.* na Nova Zelândia e Wallace *et al.* na Espanha).

Outros estudos examinaram o relacionamento do nível de *disclosure* com a nacionalidade dos gestores, relacionamento com a *holding* e qualificação do principal executivo contábil na Índia (Singhvi, 1968); Bangladesh (Parry e Grove, 1990; Ahmed e Nicholls, 1994; Ahmed, 1996); Nigéria (Wallace, 1987); Tanzânia (Abayo *et al.*, 1990) e Suécia (Cooke, 1989, 1989b). Os resultados encontrados por Singhvi demonstram que empresas indianas gerenciadas por gestores nacionais evidenciavam menos informações que seus colegas gestores estrangeiros. Abayo *et al.* (1990) e Ahmed e Nicholls (1994) encontraram que o nível de aceitação com as normas de *disclosure* obrigatório não teve associação significativa com a qualificação profissional pelo principal executivo contábil. Enquanto Wallace (1987) e Ahmed e Nicholls (1994) encontraram um relacionamento significativo entre nível de *disclosure* e o relatório da entidade quando a entidade é uma subsidiária de uma companhia multinacional, em oposição a esse resultado Cooke (1989a, 1989b) não encontrou tal relacionamento.

Courtis (1979) desenvolveu estudos com empresas da Nova Zelândia onde examinou uma série de variáveis: oportunidade do relatório anual; custo de elaboração do relatório anual, percentual de dividendos; seguro de variação de preços, idade da companhia, taxa de retorno; e emissão de seguros no mercado de ações da Nova Zelândia. Ele encontrou uma associação significativa entre níveis de *disclosure* em cada uma das variáveis acima, exceto oportunidade e idade da companhia.

### **2.2.3 Estudo de Coy, Dixon e Tower (1993)**

Durante o período de 1985 a 1990 ocorreram mudanças consideráveis nos relatórios anuais das instituições de educação superior da Nova Zelândia. O estudo buscou examinar se essas mudanças continuaram, tendo como base o conteúdo do relatório, a oportunidade na publicação e a extensão da distribuição.

No estudo, foram utilizados dois conjuntos de informações. Primeiramente, os relatórios de 1992 publicados até novembro de 1993 são analisados pela qualidade do conteúdo utilizando índice de *disclosure* desenvolvido por Coy, Tower e Dixon (1993), e comparado com análises similares dos relatórios de 1991 a 1990. Posteriormente, em abril



de 1993 foram enviados questionários para 32 instituições com o objetivo de se obter informação de quando e para quem os relatórios anuais de 1992 foram distribuídos.

A oportunidade dos relatórios anuais da educação superior foi considerada sobre dois aspectos: a data quando as demonstrações financeiras são enviadas ao parlamento e a data quando as demonstrações estão disponíveis para usuários externos e o público em geral. A primeira chamada pelos autores de oportunidade do processo estatutário e a segunda de oportunidade de *accountability* pública.

Os autores defendem que os indivíduos têm o direito de examinar os relatórios das instituições a partir da data que os relatórios são disponibilizados ao parlamento, no entanto a oportunidade dos relatórios anuais, no sentido de distribuição ao público é deixada a critério de cada instituição.

Como distribuição os autores consideram o número de relatórios enviados aos indivíduos e outras organizações, o alcance e adequação das pessoas a quem são enviados os relatórios, a sua disponibilidade em bibliotecas, e a forma como a sua acessibilidade é divulgada inclusive os comunicados à imprensa e a utilização de anúncios publicitários. O estudo aponta que a maioria dos relatórios anuais (61%) é distribuída às pessoas que trabalham na educação superior.

Os relatórios anuais das instituições de educação superior da Nova Zelândia foram avaliados com o auxílio de um índice de *disclosure* que mede a sua qualidade utilizando uma escala ordinal. Em um estudo anterior, Dixon *et al.* (1992) analisaram os relatórios relativos aos anos de 1985 até 1990 utilizando um índice chamado score de *disclosure de accountability* (AD-score). Este índice incluía 43 itens que os autores identificaram por meio de uma combinação de dedução ou indução e que, na opinião dos autores, contribuem para a *accountability* pública.

Antes de avaliar os relatórios de 1992, os autores revisaram o método AD-score e decidiram continuar o desenvolvimento do índice, analisando os pontos fracos que se tornaram aparentes, incluindo aqueles atribuíveis à transformação nos relatórios a serem publicados em 1991 e 1992, em comparação com anos anteriores. Como resultado desta revisão, o número de itens no índice foi reduzido de 43 para 26. Esta redução compreendeu a inclusão de um novo item, o índice de alocação overhead, e a redução dos atuais 43 itens para 25 itens, através da combinação de vários itens que foram previamente tratados separadamente. O índice revisado foi chamado de Score de *Disclosure de Accountability* Modificado (DAM-score) é, a seguir, apresentado com detalhamento e conteúdo de cada um dos itens.

## **I – Visão Geral**

### *01 – Demonstração de Objetivos*

Demonstração que deve incluir os seguintes itens: missão, objetivos e metas de desempenho em específico, concisos, com terminologia compreensível e realista. Os itens devem ter dimensões quantitativas/mensuráveis e fornecer um quadro de tempo.

### *02 – Relatório descritivo/revisão geral*

Relatório emitido pelo presidente do conselho e ou vice-chanceler. Relatório das principais atividades e realizações, no conjunto do contexto social, econômico e política ambiental. Incluindo algumas quantificações com comparativos.

### *03 – Resumo dos fatos e números*

Principais fatos e números (destaque para dados estatísticos), incluindo tendências e comparativos de 4 anos, possivelmente ilustrações.

#### *04 – Revisão financeira*

Revisão das receitas, custos, ativos, obrigações, projetos de capital e qualquer outro tema financeiro significativo. Incluem explicação de tendências, possivelmente ilustrações.

#### *05 – Políticas contábeis*

Detalhamento das políticas contábeis utilizadas e as mudanças ocorridas, evidenciando todos os critérios de apresentação. Razões para mudanças com explicação detalhada e com valor do impacto nas demonstrações.

#### *06 – Informações da diretoria*

Endereço, telefone, número do fax, conteúdo da página na internet, data da emissão do relatório anual, membro do conselho e quem ele representa, funcionário sênior da administração.

## **II – Desempenho dos serviços**

#### *07 – Número de estudantes*

Número de estudantes com informação de pelo menos 4 anos e tendência, discriminando os estudantes em tempo integral e tempo parcial, bem como o nível de estudo: graduação, pós-graduação e outros cursos.

#### *08 – Formandos*

Número de formandos por curso com informações de pelo menos 4 anos.

#### *09 – Emprego/destino dos estudantes da educação*

Destino dos estudantes após a formatura, principalmente com relação aos estudantes de anos anteriores.

#### *10 – Publicações*

Publicações por curso e tipo (por exemplo, referências de periódicos, artigos, etc.), de pelo menos 4 anos.

#### *11 – Percentual de estudantes na faculdade*

Percentual de estudantes na faculdade em relação ao total de estudantes da instituição.

#### *12 – Metas*

Descrição clara dos objetivos ou metas especificamente com relação ao serviço de ensino e pesquisa e realizações com relação a cada item. Quantificação quando possível com relação às receitas, processos, custos e resultados. Comparação entre objetivos/metasp e realizações.

### **III – Desempenho financeiro**

#### *13 – Demonstração das Operações - DRE*

Demonstração resumida das operações de pelo menos dois anos para fins de comparação, incluindo notas explicativas e outras informações necessárias para melhor entendimento dos usuários.

#### *14 – Depreciação*

Descrição detalhada da depreciação de todos os ativos em uso, incluindo taxas e vida útil.

#### *15 – Informações orçamentárias*

Todas as principais demonstrações contábeis, incluindo demonstração de operações, fluxo de caixa, custos dos serviços e balanço patrimonial. Mostrando variação e explicação das maiores variações.

#### *16 – Custo unitário por estudante*

Custo unitário por estudante, custo total e por faculdade/escola de pelo menos 4 anos apresentando tendências e ilustrações.

#### *17 – Demonstração do fluxo de caixa*

Fluxo de caixa de pelo menos dois anos para fins de comparação, com notas explicativas e outras informações necessárias para que o usuário entenda claramente a reconciliação com superávit ou déficit operacional.

#### *18 – Subsídio para pesquisa*

Informações sobre o valor dos recursos recebidos e destinados para a pesquisa por área de estudo e projeto.

#### *19 – Alocação de overhead*

Composição do total de *overheads*. Adicionalmente, detalhes da alocação dos *overheads* para faculdades/escolas, bases de alocação, comparativo da previsão anual.

### **IV – Situação física e financeira**

#### *20 – Balanço Patrimonial*

Demonstração detalhada, divulgando todos os ativos incluindo terrenos, construções e estoques, e todas as obrigações. Detalhes das reservas e suas modificações. Comparativo anual, notas explicativas extensivas, análise dos ativos por faculdade/departamento. Ativos controlados, mas que legalmente não são próprios, patrimônio financeiro no início do ano corrente, mudanças durante o ano e balanço no final do ano.

#### *21 – Faculdade/Funcionários*

Informações do total de funcionários e por faculdade/escola, classificados em docentes por antiguidade, administrativos, técnicos e outros, a tempo integral e a tempo parcial,

com pelo menos informações comparativas de 4 anos. Porcentagem dos docentes com doutorado. Rotatividade do pessoal.

#### *22 – Biblioteca*

Informações financeiras e não-financeiras. Periódicos, quantidades e mudanças do acervo. Detalhes das doações (mecenato). Vídeos e coleções similares. Pessoal e instalações biblioteca. Comparativos.

#### *23 – Investimentos*

Relatório mostrando todos os investimentos, movimentos e resultados. Comparativos, valor de custo e valor de mercado. Base de avaliação.

#### *24 – Compromissos e contingências*

Se não tem compromissos e contingências, demonstrar claramente essa situação. Se existem contingências, separar, divulgando itens individuais com impacto financeiro e afirmando que todos os itens foram divulgados. Se existem compromissos, demonstração com *disclosure* total, afirmando objetivos/projetos e mostrando o total das despesas esperadas e despesas até a data do encerramento do exercício. Demonstração clara de que todos os itens foram divulgados.

#### *25 – Emprego e informação do patrimônio educacional*

Informações de funcionários e de estudantes, incluindo sexo, etnia, deficiência e idade.

#### *26 – Uso da edificação*

Inclui a área total dos edifícios e instalações no campus, uma indicação de como eles são utilizados, inclusive para que disciplinas, projetos, laboratórios, etc.

### **3 Metodologia da Pesquisa**

O objetivo deste tópico é apresentar os critérios adotados na pesquisa, em termos de seleção da amostra, estruturação do índice de *disclosure* e variáveis utilizadas.

#### **3.1 Planejamento da pesquisa e coleta de dados**

Uma das formas para verificar a realidade é a pesquisa de campo que, segundo Vergara (2000, p. 47), “[...] é investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu o fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo.” Segundo Cooper & Schindler (2003), a pesquisa pode ser classificada como descritiva quanto ao objetivo do estudo. Com relação à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa, com o emprego de técnica estatística.

A forma selecionada para a coleta dos dados foi por meio de consultas ao banco de dados do Ministério da Justiça e também às páginas da internet das instituições pesquisadas. Foi possível, através das pesquisas realizadas, conhecer um pouco mais da realidade das IESFB inscritas no CNAS e, com base nas informações coletadas, tendo por base o MDA de Coy, Tower e Dixon (1993), elaborar um índice de *disclosure* das IESFB brasileiras.

### 3.2 Variáveis

Foram definidas, para fins deste estudo, as seguintes variáveis: o tamanho da entidade, alavancagem, localização, o valor das gratuidades, o valor dos benefícios fiscais e o recebimento por parte da entidade de subvenção.

- a) Tamanho da entidade – definido em função do ativo total da entidade tendo por base os parâmetros definidos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Social – BNDES disponível em: <[www.bndes.gov.br/conhecimento/cartilha/cartilha.pdf](http://www.bndes.gov.br/conhecimento/cartilha/cartilha.pdf)>, acesso em 10.09.2008, conforme abaixo:
  - Micro empresa: até R\$ 1.200.000,00;
  - Pequena empresa: entre R\$ 1.200.000,00 e R\$ 10.500.000,00
  - Média empresa: entre R\$ 10.500.000,00 e R\$ 60.000.000,00; e
  - Grande empresa: acima de R\$ 60.000.000,00.
- b) Alavancagem – medida em função da relação entre exigível total e o ativo total.
- c) Localização – Região geográfica onde está estabelecida a entidade, sendo que o Brasil está dividido em cinco regiões: norte, nordeste, centro-oeste, sudeste e sul.
- d) Gratuidade – No caso das entidades objeto deste estudo, na grande maioria, é a prestação de serviços, através de serviço escolar, formação profissional e assistência social à comunidade carente ou a quem dela necessitar. Esses serviços são denominados de beneficências ou gratuidades que são serviços que as IESFB registradas no CNAS estão obrigadas a prestar à comunidade carente como forma de aplicar os recursos recebidos do poder público e também da sociedade, sendo calculado o percentual que representa as gratuidades totais em relação a receita total do exercício de 2007.
- e) Benefícios Fiscais – significa o quanto a entidade deixou de recolher de tributos aos cofres públicos em função da sua condição de entidade sem fins lucrativos. Nesse estudo foram considerados apenas os valores devidos ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, em função de que essa era uma informação que todas as instituições forneceram. Para fins de aplicação dos testes estatísticos, foi calculado o percentual dos benefícios fiscais em relação a receita total do exercício de 2007.
- f) Subvenções – significa se a IESFB recebeu ou não recursos financeiros, materiais ou tecnológicos dos governos federais, estaduais e municipais ou de empresas públicas para aplicação nas atividades, quer seja de custeio quer de capital.

As variáveis foram extraídas do banco de dados do Ministério da Justiça referente ao exercício de 2007. Sendo assim, o presente trabalho visa testar a existência de evidências estatísticas, ao nível de significância de 5%, de que algumas características corporativas, previamente definidas, influenciam o nível de *disclosure*.

### 3.3 Construção da variável *Disclosure*

Estudos sobre índice de *disclosure* têm um forte fundamento na literatura contábil. A maioria dos estudos, de acordo com Gordon *et al.* (2002), tem utilizado uma lista pré-determinada de *disclosures* que analistas financeiros e/ou *stakeholders* consideram

importantes no processo da decisão de investimento. Os autores têm adotado em seus estudos índices ponderados e não ponderados.

O presente estudo focou sobre o *disclosure* das IESFB brasileiras. Os *disclosures* examinados foram apenas aqueles encontrados nas informações prestadas pela instituição para o Ministério da Justiça e também aqueles disponibilizados em sua página da internet, já que nosso pedido ao CNAS, conforme Anexo B, foi negado. No total foram pesquisadas 146 IESFB.

Nesta pesquisa, optou-se por elaborar um índice de *disclosure* próprio, haja vista não termos nenhum índice no Brasil para as instituições pesquisadas, a partir do índice estruturado por Coy, Dixon e Tower (1993), adaptado à realidade brasileira. O índice compreende informações de natureza obrigatória e voluntária, e possibilita a todos os envolvidos, ou seja: governo, gestores e sociedade conhecer: informações de natureza geral, o desempenho dos serviços e financeiros, bem como a situação financeira da instituição.

O índice desenvolvido é composto de 26 questões, sendo que, quando a instituição divulgou o item, recebeu 1 e se não divulgou recebeu 0. Assim como Gordon *et al.* (2002), não foi realizada qualquer tipo de pontuação em função da quantidade ou da qualidade do *disclosure*, haja vista que os autores não possuíam informações disponíveis para realizar esse tipo de avaliação. Sendo assim, uma instituição, por exemplo, que divulgou um item referente aos últimos 5 (cinco) anos recebeu a mesma pontuação que a instituição que divulgou a informação apenas de 1 (um) ano. A estrutura utilizada para apuração do Índice de *Disclosure* das IESFB é o MDA desenvolvido por Coy, Dixon e Tower (1993), que se encontra detalhada no item 2.2.3. O índice engloba 4 (quatro) conjuntos de informações:

- Informações gerais sobre a instituição (06 itens) - relacionados com os objetivos da instituição, principais fatos e números, políticas contábeis adotadas e informações sobre a diretoria.
- Desempenho dos serviços (06 itens) – relacionados com o desempenho da instituição com relação aos estudantes, formandos, destino dos egressos, publicações, percentual de estudantes e metas.
- Desempenho financeiro (07 itens) – relacionados com o desempenho financeiro da entidade apresentando: resultado das operações, informações detalhadas sobre depreciação e orçamento, custo dos estudantes, fluxo de caixa, subsídio para a pesquisa e alocação de overhead.
- Situação física e financeira (07 itens) – apresenta a situação física e financeira da entidade por meio das seguintes informações: balanço patrimonial, funcionários da faculdade, investimentos, biblioteca, compromissos e contingências, patrimônio educacional e uso da edificação.

Em cada conjunto de informação, a pontuação obtida pela entidade foi apurada pela divisão entre a soma de pontos obtidos e a pontuação total possível do conjunto, o mesmo procedimento foi adotado para apuração do índice de *disclosure total*.

### **3.4 Modelos estatísticos**

Na investigação em questão foram utilizados modelos de regressão de mínimos múltiplos quadrados para testar as hipóteses acima estabelecidas. De acordo com Hair *et al.* (2005, p.32), “[...] regressão múltipla é o modelo de análise apropriado quando o

problema de pesquisa envolve uma única variável dependente métrica considerada relacionada a duas ou mais variáveis independentes métricas.”

Para fins deste estudo será utilizado como variável dependente o Índice de *Disclosure* Brasileiro – IDB e como variáveis independentes as seguintes variáveis: Tamanho, Localização, Alavancagem, Gratuidade, Benefícios Fiscais e Subvenção. Nesse caso, as variáveis Tamanho, Localização e Subvenção não são variáveis métricas, sendo necessário substituí-las por variáveis dicotômicas, que atuam como variáveis de substituição.

A regressão múltipla permite ao pesquisador, além de avaliar a importância de cada variável, uma maneira de avaliar a natureza das relações entre as variáveis independentes e dependente. O objetivo, segundo Hair *et al.* (2005, p.32), “[...] é prever as mudanças na variável dependente como resposta a mudanças nas variáveis independentes.”

Gordon *et al.* (2002), para testar as hipóteses do seu trabalho, utilizaram os seguintes modelos de regressão:

$$1) \text{ EXTENT} = \alpha + \beta_1 \text{LAGASSET} + \beta_2 \text{BRDMBRS} + \beta_3 \text{PUBLPRIV} + \beta_4 \text{BIG6} + \beta_5 \text{DEQUITY} + \varepsilon$$

$$2) \text{ SEA} = \alpha + \beta_1 \text{TUITPCT} + \beta_2 \text{ENDOW} + \beta_3 \text{TUTION} + \varepsilon$$

$$3) \text{ SEA} = \alpha + \beta_1 \text{CONSBRD} + \beta_2 \text{STATEAUD} + \varepsilon$$

$$4) \text{ SEA} = \alpha + \beta_1 \text{TUITPCT} + \beta_2 \text{ENDOW} + \beta_3 \text{TUTION} + \beta_4 \text{BIG6} + \beta_5 \text{PUBLPRIV} + \varepsilon$$

Modelo 1 – utilizado para testar as hipóteses de 1 a 5;

Modelo 2 – utilizado para testar as hipóteses de 7 a 9;

Modelo 3 – utilizado para testar a hipótese 10;

Modelo 4 – utilizado para testar as hipóteses 6 e 11.

Onde:

EXTENT = variável dependente representada pelo índice de *disclosure*;

SEA = variável dependente representada pelo índice de *disclosure* mensurando somente matrícula e desempenho;

$\alpha$  = intercepto padrão;

$\beta$  = coeficiente padrão da regressão;

LAGASSET = logaritmo natural do ativo total ajustado em função dos recebimentos/pagamentos;

BRDMBRS = número de membros no conselho de administração;

PUBLPRIV = instituição pública ou privada (1=pública, 0=privada);

BIG6 = BIG6 ou não BIG6 auditor (1=Big6 empresa, 0=Outras);

DEQUITY = dívida de longo prazo em relação ao patrimônio líquido;

TUITPCT = anuidades e taxas em relação às receitas correntes totais;

ENDOW = logaritmo natural do valor justo do fundo de doações;

TUTION = percentual de anuidades atribuídos para os estudantes em tempo integral da graduação;

STATEAUD = auditor estatal ou não estatal;

CONSBRD = Conselho de administração consolidado (1 = sim, 0 = não);

$\varepsilon$  = padrão normal, termo de erro distribuído randomicamente.

Os modelos apresentaram os seguintes resultados:

1. Modelo 1 -  $R^2 = 0,131$ , sendo que somente a variável LAGASSET apresentou associação positiva em relação a variável dependente.
2. Modelo 2 -  $R^2 = 0,321$ , sendo que somente as variáveis TUTION e ENDOW apresentaram associação positiva em relação a variável dependente.
3. Modelo 3 -  $R^2 = 0,028$ , tendo a variável STATEAUD apresentado associação positiva em relação a variável dependente.
4. Modelo 4 -  $R^2 = 0,212$ , sendo de somente as variáveis TUITPCT e ENDOW apresentaram associação positiva em relação a variável dependente.

O modelo desenvolvido e utilizado no trabalho dos autores acima citados possui algumas características que diferem substancialmente da realidade brasileira. O modelo utilizado nesta pesquisa para testar a associação entre índice de *disclosure* e algumas características corporativas busca investigar a existência de um relacionamento linear entre as variáveis, e é assim descrito:

$$\text{IDIESFB} = \alpha + \beta_1 \text{TAMANHO} + \beta_2 \text{ALAVANCAGEM} + \beta_3 \text{LOCALIZAÇÃO} + \beta_4 \text{GRATUIDADE} + \beta_5 \text{BENEFÍCIO FISCAL} + \beta_6 \text{SUBVENÇÃO} + \varepsilon$$

Onde:

IDIESFB – índice de *disclosure* das IESFB conforme apresentado anteriormente neste trabalho, sendo transformado posteriormente em logaritmo;

TAMANHO – conforme descrito no item 3.2.

ALAVANCAGEM – medida por meio da relação do exigível total e ativo total;

LOCALIZAÇÃO – região geográfica onde está estabelecida a instituição, sendo utilizada uma variável dicotômica, pois se trata de uma variável não métrica;

GRATUIDADE – valor aplicado em benefícios à população através de bolsas de estudos e outras formas de assistência social, medido em função do ativo total;

BENEFÍCIO FISCAL - valor recebido em benefício fiscal, especificamente INSS, medido em função do ativo total;

SUBVENÇÃO – variável dicotômica, sendo tratada estatisticamente como: (1=recebeu subvenção pública e 0=se não recebeu subvenção pública).



Foram incluídas em nosso modelo as variáveis: localização, gratuidade, benefício fiscal e subvenção não testadas em estudos anteriores relacionados com instituições de ensino superior, mas que, em função das particularidades das nossas instituições, optamos por incluir no nosso modelo.

### 3.5 Tratamento das variáveis

O processamento estatístico das variáveis foi realizado através do programa estatístico Eviews 4.0, sendo utilizadas, para fins de análise, apenas as observações que tivessem todos os dados válidos.

Apesar de constarem na lista 146 (cento e quarenta e seis) instituições, foram consideradas para análise somente 144 (cento e quarenta e quatro) instituições, em virtude de que 2 (duas) instituições não informaram o valor dos seus passivos.

Mediante a aplicação de testes realizados pelas estatísticas *t* e *F*, da análise de coeficientes da regressão, coeficientes de determinação da correlação e do erro-padrão busca-se verificar a confiabilidade das estimativas obtidas.

Hair *et.al.* (2005, p.160) afirmam que: “testar a significância estatística para os coeficientes estimados em análise de regressão é apropriado e necessário quando a análise é baseada em uma amostra da população e não em um censo.” Segundo os autores, o pesquisador não está interessado na estimativa de regressão apenas para aquela amostra, mas sim em saber o quanto os resultados são generalizáveis para toda a população.

Neste sentido, de acordo com Hair *et. al.* (2005,p.160), “os testes de significância dos coeficientes de regressão fornecem uma estimativa estatisticamente baseada na probabilidade de que os coeficientes estimados em muitas amostras de um dado tamanho sejam de fato diferentes de zero.” .Os testes de significância de coeficientes de regressão possibilitam ao pesquisador avaliar empiricamente o verdadeiro impacto da sua pesquisa e determina se os impactos representados pelos coeficientes são generalizáveis ou não a toda a população.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A tabela a seguir apresenta o índice de *disclosure* das IESFB do Brasil, tendo por base as informações coletadas no Ministério da Justiça e da página da internet das respectivas instituições.

**Tabela 1 – Índice de *Disclosure***

Características qualitativas	Escore
I – Visão Geral	0,37
II – Desempenho dos serviços	0,02
III – Desempenho financeiro	0,15
IV – Situação física e financeira	0,18
Escore médio	0,18

Observa-se que o grupo que apresenta maior índice é o grupo I com 37%. Ressalta-se que dois itens que constam desse grupo, demonstração dos objetivos e políticas contábeis, são *disclosures* obrigatórios exigidos no relatório de prestação de contas do Ministério da Justiça, o que fez com que esse grupo obtivesse um escore maior que os demais grupos.

Primeiramente, executou-se o modelo completo conforme especificado no item 3.5. Posteriormente, em função de que o modelo não cumpriu alguns pressupostos, foram realizados testes para verificar a forma da distribuição dos erros e a ausência de heterocedasticidade, sendo aplicado o teste não paramétrico Jarque-Bera para verificar o comportamento dos erros e o teste White para testar a ausência de heterocedasticidade.

Tabela 2 – Modelo de Regressão

Dependent Variable: LNIDIESFB

Method: Least Squares

Date: 01/16/09 Time: 12:56

Sample: 1 146

Included observations: 146

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
SUL	-7.227642	6.974309	-1.036324	0.3019
SUDESTE	-9.705157	6.913567	-1.403784	0.1626
SUBVEN	5.140164	1.604843	3.202907	0.0017
NORDESTE	-7.916671	7.333532	-1.079517	0.2823
MEDIA	1.038083	2.113627	0.491138	0.6241
LNGRAT	0.166719	0.094393	1.766222	0.0796
GRANDE	2.667443	1.741318	1.531853	0.1279
CO	-2.306382	8.061826	-0.286087	0.7752
C	-105.2333	18.93582	-5.557367	0.0000
R-squared	0.157180	Mean dependent var	-75.63014	
Adjusted R-squared	0.107965	S.D. dependent var	9.572240	
S.E. of regression	9.040753	Akaike info criterion	7.301024	
Sum squared resid	11197.73	Schwarz criterion	7.484945	
Log likelihood	-523.9748	F-statistic	3.193700	
Durbin-Watson stat	2.055263	Prob(F-statistic)	0.002355	

Foram retiradas do modelo as variáveis Alavancagem e Benefícios Fiscais, sendo que tanto a variável dependente LNIDIESFB e LNGRAT foram transformadas em logaritmo. O modelo mostrou-se significativo, apresentando *p-value* de 0,002355 sendo aprovado, considerando nível de confiança de 1%. Pelo modelo, as variáveis Subvenção e Gratuidade apresentam evidências estatísticas de que estão associadas a variável dependente, haja vista que o *p-value* encontrado é menor do que o  $\alpha$ -alfa estabelecido de 0,10. O poder explicativo do modelo verificado por meio do  $R^2$  ajustado é de apenas 0,107965 ou seja o poder explicativo do modelo é de 10,80%.

O modelo apresentado na tabela acima, não mostrou consistência em relação ao modelo testado por Gordon *et.al.* (2002) e outros estudos realizados no mercado de capitais no que diz respeito a variável tamanho, já que tanto o estudo de Gordon *et.al.* (2002) quanto os demais estudos já referenciados neste trabalho os resultados comprovam a associação entre o tamanho da empresa e o nível de *disclosure*, sendo que em nosso estudo essa associação não foi comprovada.

Ressalte-se, entretanto, que em relação à variável alavancagem o estudo em questão apresentou consistência em relação ao estudo de Gordon *et. al.* (2002) não sendo comprovada a associação com o nível de *disclosure*. Com relação ao poder explicativo do modelo, verificou-se aproximação em relação ao resultado encontrado no estudo acima referenciado haja vista que o resultado do  $R^2$  ajustado no presente estudo foi de 0,107965 e o do estudo de Gordon *et. al.* (2002) foi de 0,131.

As demais variáveis testadas na atual investigação não são comparáveis com o estudo de Gordon *et. al.* (2002) e também com outros estudos já que não foram encontrados na literatura estudos sobre *disclosure* de IESF que possibilitassem a comparação.

## 5 CONCLUSÕES

A associação entre características corporativas e o seu relacionamento com o nível de *disclosure* em instituições de ensino superior ainda é um assunto pouco explorado internacionalmente. No exterior, existem alguns trabalhos empíricos que orientaram a pesquisa em questão; entretanto, no Brasil talvez pelas dificuldades nas coletas de informações não foram encontrados trabalhos empíricos sobre esse tema.

Os estudos demonstram que a maioria das melhorias que tem ocorrido na *accountability* das instituições de ensino superior ocorreram devido às mudanças nas legislações no que diz respeito a forma de prestação de contas dessas instituições. Por outro lado, estudo realizado com instituições de ensino superior do Canadá por Nelson, Banks e Fisher (2003) indicou que mudanças na administração, a percepção de necessidade em comunicar-se com os *stakeholders* ou a necessidade de um sistema de informação interna melhor foram os fatores que influenciaram as melhorias, sendo dessa maneira melhorias voluntárias e não obrigatórias.

Nesse aspecto, no Brasil infelizmente as mudanças na legislação para as IESFB não fortalecem de maneira alguma a *accountability* pública, ocorrendo dessa forma um retrocesso com relação a essa questão. Embora discute-se muito sobre a importância de informações não financeiras para organizações sem fins lucrativos, elas ainda não são exigidas.

Algumas IESFB, poucas ainda, têm disponibilizado em suas páginas na internet além das demonstrações contábeis anuais, o relatório da administração, o parecer da auditoria e o balanço social. Essa atitude por parte dessas instituições demonstra a preocupação em relação a *accountability* pública a partir do momento em que além de fornecer informações aos órgãos reguladores coloca também a disposição dos diversos *stakeholders* para que realizem as suas análises.

Os resultados desse estudo mostram que a maioria das IESFB pesquisadas só apresenta *disclosure* obrigatório, demonstrando a pouca preocupação das instituições com o *disclosure* voluntário. O DAM-score, desenvolvido por Coy, Dixon e Tower (1993) além de avaliar as divulgações financeiras e não financeiras das instituições de ensino superior provocou em universidades da Nova Zelândia uma busca pela melhoria dos seus índices.

## BIBLIOGRAFIA

AHMED, Kamran; COURTIS, Jonh K. *Association between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: a meta analysis*. **British Accounting Review**, Kindlinton n.31, p.35-61, 1999.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino**. São Paulo, 1997. 230 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. **Constituição de 1988**: Constituição Federal. Organizador: Pedro de Milanélio Piovezane; Coordenadora: Dulce Eugênia de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Rideel, 1999.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 2.536 de 06/04/1998**. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei n. 8.742, de 7/12/1993, e dá outras providências. Disponível em: <[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)>. Acesso em: 15/08/2004.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.212, de 24/07/1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/servlets/NJUR.Filtro?tipo=LEI&secao=NJUILEGBRAS&numLe>>. Acesso em: 15/08/2004.

COOPER, D.R. & SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COY, D.; TOWER, G.; DIXON, K. *Quantifying the quality of tertiary education annual reports*. **Accounting and Finance**, [S.l.], v.33, p.121-129, november 1993.

DYE, Ronald A. *Disclosure of non proprietary information*. **Journal of Accounting Research**, v.23, n.1, p. 123-145, Spring, 1985.

\_\_\_\_\_. *An evaluation of "essays on disclosure" and the disclosure literature in accounting*. **Journal of Accounting and Economics**. Amsterdam: v.32, n.1-3, p.181-235, 2001.

GORDON, T.; FISCHER, Mary; MALONE, David; TOWER, Greg. *A comparative empirical examination of extent of disclosure by private and public colleges and universities in the United States*. **Journal of Accounting and Public Policy**, [S.l.], 21, p. 235-275, 2002.

HAIR JR., Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HOPE, Kristian-Ole. *Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin*. **Journal of International Financial Managerial and Accounting**, [S.l.], v.14, n.3, p. 218-248, 2003.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. **Journal of Financial Economics**, Amsterdam, v.3, n.4, p. 305-360, oct. 1976.

LIMA, Emanuel Marcos. **Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social – IESCEBAS**. São Paulo, 2003. 183 p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

NELSON, Morton; BANKS, William; FISHER, James. *Improved accountability disclosures by Canadian universities*. **Canadian Accounting Perspectives**, [S.l.], 2, 1; ABI/INFORM Global, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VERRECCHIA, Robert E. *Discretionary disclosure*. **Journal of Accounting and Economics**, n. 5, p. 179-194, 1983.

\_\_\_\_\_. *Essays on disclosure*. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.32, n.1-3, p.97-180, 2001.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**“UNA INVESTIGACIÓN SOBRE EL MODELO DE COSTEO  
VARIABLE Y LA GESTIÓN EMPRESARIA EN NUESTRO PAÍS”**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**CP y MBA BALDINI, Roberto Mauro Dante (Socio Activo)  
CP y LA CASARI, Marisa Adriana (Socia Activa)**

Docentes

Universidad Nacional de Rosario

Universidad del Centro Educativo Latinoamericano de Rosario

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**“UNA INVESTIGACIÓN SOBRE EL MODELO DE COSTEO VARIABLE Y LA GESTIÓN  
EMPRESARIA EN NUESTRO PAÍS”**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El presente trabajo es parte integrante de una investigación realizada en la Universidad del Centro Educativo Latinoamericano de Rosario, durante el año 2007, cuyo eje central se basó en el método de costeo variable y su utilidad para gestionar.

En primer lugar se expone una breve y sucinta descripción de la aplicación de la metodología del costeo variable en nuestro país y en el mundo, en el marco de las nuevas técnicas de gestión que se han difundido en las últimas décadas.

Luego se avanza con el trabajo en sí mismo, dónde se exponen las conclusiones derivadas del análisis y evaluación de los programas de estudio vigentes en distintas Universidades del país, de materias relacionadas con el tópico mencionado en el párrafo anterior, acerca del alcance y profundidad empleados en la enseñanza de la metodología del costeo variable, a través de un análisis de los temas tratados en las diferentes unidades, su duración en términos de horas de dedicación por cuatrimestre, la bibliografía recomendada, correlatividades solicitadas en los planes de estudio, etc.

Paralelamente, también se exponen los resultados de encuestas enviadas a profesionales de nuestro medio, tomando como referentes a profesores universitarios, a profesionales de destacada trayectoria y a profesionales - alumnos de posgrados en Costos y Gestión, a fin de evaluar la utilización de esta metodología en el ámbito profesional vinculado al asesoramiento de empresas.



## **Síntesis de la evolución de la Contabilidad de Gestión en el mundo**

En los últimos años la Contabilidad de Gestión ha tenido un desarrollo, tanto en el ámbito profesional como docente, en igual sentido y orientación en casi todo el mundo, particularmente si tomamos como referencia a los principales países de habla hispana, como así también a otros grandes referentes como lo son el Japón y los Estados Unidos.

Aunque con realidades diferentes, con avances que priorizan una tendencia por sobre otra, con mayor o menor lentitud en los tiempos de respuesta para acomodarse a los nuevos entornos que impone el desafío de la Contabilidad de Gestión, lo cierto es que, como se puede apreciar en los párrafos siguientes, en estos países se le fue dando una importancia creciente a las nuevas herramientas de gestión que a partir de la década de los '80 comenzaron a difundirse en todo el mundo.

La mayoría de estas nuevas técnicas de gestión reconocen su origen en los dos países mencionados precedentemente: el Japón, a partir de las experiencias llevadas a la práctica en sus propias empresas, especialmente las automotrices, y los Estados Unidos, particularmente en sus Universidades, donde se desarrollaron ideas que luego se pusieron a prueba en grupos de trabajo y en compañías locales. Mientras que en Japón se le dio preponderancia en el análisis a conceptos tales como productividad, eficiencia, calidad y mejora continua, entre otros, en Estados Unidos los trabajos se centraron más en las empresas y su entorno competitivo, lo que dio origen a la llamada Dirección Estratégica.

En todos estos países se puede observar que casi no se lo menciona al costeo variable dentro de las nuevas metodologías para gestionar empresas, a pesar de estar incluido dentro de los programas de estudio de las diferentes Universidades de nuestro país como una unidad temática central, e incluso, como suele expresarse, con una versión mejorada al incorporarse en los últimos años la asignación de los costos fijos directos a cada objeto de costos, una vez calculadas las contribuciones marginales.

*En Europa, existe una marcada influencia de normas profesionales estrictas, lo que conspira contra la posibilidad de elaborar información para la gestión partiendo de otros conceptos de costos diferentes a los normados.*

*Con la aparición de la obra "La Meta", en 1987, del israelí Eliseu Goldratt, hizo que se percibiera, a comienzos de la década de los 90, un cierto auge del empleo del costeo variable, motorizado por éste y por otros libros escritos por dicho autor. Goldratt critica el accionar de los contadores de costos tradicionales tratándolos como enemigos de la productividad y eficiencia de las empresas, sugiriendo la utilización de conceptos, en muchos casos confusos, que no son más que los referidos al costeo variable y a la toma de decisiones ante circunstancias donde existen recursos escasos (los denominados "cuellos de botella").*

*Párrafo aparte merece Brasil, y en particular la corriente de la Universidad de San Pablo, cuyos principales docentes referentes han elaborado un modelo de gestión que han denominado "Gestión Económica" (GECON) donde ponen en el centro de las herramientas al costeo variable, a los resultados por línea y al análisis de toma de decisiones a través del costo diferencial.*

## **El costeo variable y su posicionamiento actual en la Argentina dentro de la Contabilidad de Gestión**

Si bien en la Argentina no existen normas de cumplimiento obligatorio vinculadas con la Contabilidad de Gestión, debe señalarse que en 1984 el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO) elaboró un esquema para la presentación de Estados de Resultados por Líneas de Productos, para ser empleado por las empresas industriales que estaban, en esa época, sometidas a un control de precios por parte del Estado.

Dicho esquema fue preparado a solicitud del Ministerio de Economía de la Nación y, aunque no llegó a ser de aplicación obligatoria, representó un aporte invaluable para la satisfacción simultánea de los requerimientos puntuales de los organismos de contralor, como asimismo de las propias empresas privadas y públicas.

En el mencionado esquema se sugería:

- a) La utilización del concepto de costo de producción "normalizado" a valores de reposición y la determinación periódica de los desvíos detectados.
- b) La elaboración por parte de cada empresa de un "manual de costos" donde figuren los criterios seguidos para su determinación (características del sistema, criterios de departamentalización, justificación de las clasificaciones de los distintos factores en variables y fijos, etc.)
- c) La registración formal de información estadística sobre volúmenes de producción y ventas por línea y por mes, capacidades de producción, niveles de utilización de esa capacidad (normal y real), evolución de los costos unitarios de los artículos, insumos físicos normales, precios de insumos, costos periódicos, etc.
- d) La determinación de los costos y resultados en moneda homogénea y en condición de "contado" (valor actual).
- e) El establecimiento de claras atribuciones a las empresas para que ellas determinen libremente la estructuración de sus sistemas de costos, con la consiguiente obligación de suministrar al organismo de contralor todas las informaciones señaladas más arriba.

Lamentablemente no se cuenta en nuestro país con estadísticas que reflejen si estas técnicas son o no utilizadas en las distintas empresas y con qué profundidad se aplican, lo cual nos impide hacer un análisis del impacto que tienen dentro del ámbito empresarial.

*Sin embargo, y de acuerdo a nuestra experiencia profesional, podemos mencionar que la mayoría de las empresas, sobre todo las PYMES, siguen en general aferradas a métodos tradicionales de costeo y de exposición de la información de gestión.*

Las grandes empresas, sobre todo las de origen transnacional situadas en nuestro país, son aquellas que han experimentado alguna o algunas de las nuevas técnicas de gestión mencionadas, pero no es posible conocer los resultados obtenidos a partir de la aplicación de dichas metodologías.

Concretamente, los estudios sobre el costeo variable en nuestro país, dieron lugar a importantes discusiones sobre la real naturaleza de los costos fijos, que fueron concretando aportes doctrinarios que hoy nutren la abundante bibliografía existente sobre la materia.

La vieja polémica entre los partidarios del costeo completo y el costeo variable, aunque hoy ya bastante superada, dio lugar a fecundas discusiones, tanto en el seno del IAPUCO,

cuanto en las cátedras universitarias. Las cátedras de las Universidades Nacionales del Litoral, del Sur y de Salta y, más adelante, las de la Universidad Nacional de Cuyo, las Universidades Nacional y Católica de Córdoba y, en los últimos años, las Universidades del Centro Educativo Latinoamericano (UCEL) y Austral (ambas de Rosario) y la Universidad Nacional de Rosario, en sus cátedras de “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad”, se cuentan entre las más decididas defensoras del costeo variable como herramienta fundamental para la adopción de decisiones. Estas Universidades argentinas han producido un importante número de artículos doctrinarios que pretenden demostrar falencias estructurales en la concepción del costeo completo. Sin embargo, la corriente de opinión prevaleciente en el país continúa aceptando los postulados del costeo completo para algunos tipos de decisiones, lo cual se analiza con mayor profundidad en los puntos siguientes de este trabajo.

Un párrafo aparte lo merece la llamada “Escuela del Litoral” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNL, la que viene sosteniendo desde hace más de 40 años el criterio del costeo variable en sus cátedras de costos, lideradas por los Dres. Amaro Yardin Y Hugo Rodríguez Jáuregui. En el curso de su larga trayectoria han sabido introducir enfoques superadores a la original propuesta de Johnatan Harris formulada en 1936, lo que ha originado una línea de pensamiento y acción, seguida luego por otros costistas y docentes en la materia.

A modo de resumen, las propuestas introducidas por dicha línea de pensamiento pueden enumerarse de la siguiente manera:

- 1) Clasificación y definición correcta de los conceptos de costos directos, indirectos, variables y fijos.
- 2) Eliminación del concepto “costo fijo unitario”.
- 3) Eliminación de la distribución de los costos fijos indirectos entre líneas.
- 4) Eliminación de la segregación de costos conjuntos, sean variables o fijos.
- 5) Valuación de los bienes producidos al valor de “venta en bloque”.
- 6) Determinación de resultados del sector producción, independientemente de la comercialización de los productos.
- 7) Ampliación del empleo del Punto de Equilibrio a la programación de resultados.
- 8) Creación de la fórmula del Punto de Equilibrio Monetario con el empleo de margen de marcación.
- 9) Extensión del empleo del Punto de Equilibrio a situaciones de modificaciones de los costos variables, costos fijos y precios de venta.
- 10) Formulación de una propuesta original del concepto de moneda homogénea para generar informes gerenciales en contextos inflacionarios.
- 11) Formulación del concepto “Costo de las decisiones”
- 12) Revisión de la Teoría General del Costo.

A renglón seguido se exponen los resultados obtenidos de la evaluación de los programas de estudio de las Universidades del país y de las encuestas enviadas a profesionales del medio

### **Análisis y evaluación de los programas de estudio y la bibliografía de las distintas carreras del ámbito de las Ciencias Económicas en nuestro país.**

A continuación se intentará hacer un análisis de los programas de estudio de las distintas carreras correspondientes a las Universidades del país de las que se ha podido obtener

información respecto del tratamiento asignado a la metodología del costeo variable, básicamente en lo que hace a su inclusión en los programas y al grado de profundidad en su tratamiento áulico.

Sabemos que no es ésta una empresa fácil por cuanto resulta sumamente complejo evaluar a la distancia y con el programa de estudio como única herramienta de análisis, aspectos tales como: la importancia asignada a este tema, la extensión dedicada en término de horas-cátedra o el énfasis con el que se dicta esa porción de la materia. Al tratarse de aspectos, insistimos, que no pueden deducirse a partir de la simple lectura de un programa de estudios, corresponde dejar en claro -antes de empezar con la agrupación, tabulación y conclusiones-, las restricciones manifestadas, las cuales han sido resueltas en este trabajo suponiendo que si un determinado tema está en el programa significa que se desarrolla en clase, que la importancia relativa asignada a cada tema es la misma, y que la dedicación en términos de horas-cátedra es proporcional a la cantidad de unidades que constan en cada uno de dichos programas de estudio.

Por supuesto que esto no es lo ideal, pero creemos que sirve como disparador, o punto de partida, para análisis más profundos sobre esta cuestión y que nuestro trabajo abrirá las puertas para sucesivas precisiones y mejoras que puedan aportar otros trabajos. En nuestra investigación no hemos encontrado ningún trabajo anterior relacionado con este tema por lo que suponemos que, con todas las imprecisiones comentadas precedentemente, se pueden discutir estas conclusiones de manera que permitan abrir nuevas “ventanas” para ser exploradas en trabajos posteriores.

Aclarado el propósito de este capítulo, y con las limitaciones manifestadas en los párrafos anteriores, procederemos a definir la metodología empleada por los autores para la recopilación de la información pertinente.

Al carecer de una base de datos de materias vinculadas a nuestro trabajo de investigación que se dictan en las distintas Universidades de nuestro país se optó por recabar los elementos necesarios a partir de los siguientes caminos:

- Envío de correos electrónicos a los titulares de las diferentes cátedras, socios del IAPUCO y asistentes a los Congresos anuales, para que nos remitan los programas utilizados en sus respectivas materias.
- Búsqueda a través de las respectivas páginas web de las Universidades.
- Contactos personalizados con titulares y adjuntos de cátedra, particularmente en las Universidades de nuestra región

Naturalmente que en función de estos procedimientos empleados, han quedado fuera de la investigación, programas de estudio de materias de algunas de estas Instituciones a las cuales no hemos podido tener acceso. De todas formas creemos que el total de programas obtenidos resulta representativo respecto del universo en estudio. En términos concretos, y de acuerdo a lo que se expone en el anexo nº 1, donde se muestra de manera esquemática la tabulación de los datos obtenidos, podemos observar que se han recopilado datos de aproximadamente 18 Universidades de todo el país, en lo que concierne a las carreras más representativas de las Ciencias Económicas, esto es, de las carreras de Contador Público y Licenciatura en Administración, lo que representa en conjunto, un total de 39 programas analizados.

Para su tabulación definitiva, se las agrupó en tres bloques diferentes. Para su agrupación el primer bloque, se tuvieron en cuenta los siguientes aspectos:

- Nombre de la Universidad
- Carreras que se dictan (concernientes al presente trabajo)

- Año de cursado de la materia
- Nombre de la asignatura
- Duración de la materia
- Cantidad total de puntos / unidades del programa
- Unidades / puntos dedicados al costeo variable
- Correlatividades con otras materias

En el segundo bloque se analizaron los principales temas tratados en los programas de las diferentes carreras / Universidades. Para ello, se tuvo en cuenta el tratamiento o no de los siguientes temas:

- Costeo variable
- Análisis marginal
- Punto de equilibrio
- Análisis CVU
- Costos diferenciales

Y para finalizar, en el tercer bloque se hizo un comparativo de la bibliografía recomendada por los docentes en cada materia, agrupándola según los textos más difundidos en esta materia, de esta manera:

- Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla: “Contabilidad de Costos”
- Horngren y Foster: “Contabilidad de Costos”
- Giménez y Colaboradores: “Costos para empresarios”
- Mallo, Kaplan y otros: “Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”
- Vázquez, JC: “Costos”
- Osorio, Oscar: “El sistema de equilibrio en la empresa”
- Cascarini, D.: “Teoría y práctica de los sistemas de Costo”
- Wajchman, M. : “El proceso decisional y los Costos”
- Yardin, A. Y Rodríguez Jáuregui, H.: Publicaciones en Revistas especializadas
- Otros textos y autores

De la obtención, clasificación y análisis de la información solicitada y expuesta en el anexo mencionado precedentemente, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Se observa que la importancia relativa otorgada al costeo variable, en términos de cantidad de unidades o de puntos del programa medido sobre el total de unidades o puntos tratados, es relativamente baja, por cuanto en términos generales se le destina una unidad a este tema, o dos unidades en algunos casos, sobre el total del programa de la materia que se trate, que en general consta de entre 8 y 15 unidades, por lo que estamos diciendo en términos estrictamente cuantitativos que el espacio destinado a esta metodología oscila entre un 6 y un 15 % (en el mejor de los casos) del total de contenidos. En algunos casos, ni siquiera podemos hablar de unidades temáticas destinadas al costeo variable, sino de puntos aislados, lo que reduce, obviamente, el porcentaje mínimo del 6 % aludido precedentemente. Cabe aclarar que exceptuamos de estos promedios a algunos programas de Universidades que decididamente han incorporado a la metodología del costeo variable y al análisis marginal como centro nuclear de la materia y que son aquellas que se mencionaron con anterioridad.

- Dentro de las diferentes denominaciones dadas a las materias que tratan sobre este tema, podemos clasificarlas en dos grandes grupos de acuerdo a sus contenidos programáticos: aquellas que explican sobre los conceptos básicos de costos, para enseñar cuales son las distintas clasificaciones que nos permiten conocer su comportamiento, y aquellas que utilizan estos conocimientos para aplicarlos como herramientas para la resolución de casos a través de la toma de decisiones para coadyuvar a la gestión de la empresa. Dentro del primer grupo se puede observar de manera reiterativa que los aspectos en los que se hace hincapié se refieren al concepto del costeo variable, su clasificación, y las ventajas y desventajas en su comparación con el costeo completo, el análisis del modelo de costo-volumen-utilidad y los conceptos elementales del análisis marginal. Estos temas se reiteran, en algunos casos, en el tipo de asignaturas correspondientes al segundo grupo, agregándose en éste una mayor amplitud de temas como por ejemplo: análisis de sensibilidad, punto de equilibrio en empresas mono y multiproductoras, planeamiento de utilidades, punto de equilibrio sectorial, y presupuesto económico.
- Si bien no se ha podido constatar y evaluar la oferta de casos prácticos preparados por cada una de las cátedras relevadas, se infiere que en el caso de que existan ejercicios prácticos elaborados vinculados al costeo variable, y tomando en cuenta en general el escaso tiempo asignado a esta metodología, los mismos difícilmente sean abundantes y variados en su contenido y propósito, como así también se presume la dificultad de que sean resueltos en los horarios de clase asignados a la materia, debido –insistimos- al bajo porcentual de tiempo promedio afectado a estos temas. Reiteramos que esta es una conclusión que se infiere a partir del análisis de otras evidencias ya mencionadas pero que de ninguna manera ha podido ser comprobada en forma directa.
- Respecto de las correlatividades exigidas, las mismas tienen un fuerte sesgo marcado por la exigencia de tener aprobadas una o más materias que tengan relación con la Contabilidad y Estados Contables, y en menor medida, con otro grupo de materias como Matemática, Economía y Administración General.
- En cuanto a la bibliografía recomendada por las distintas cátedras analizadas, la misma tiene primordialmente una orientación hacia los textos clásicos en estas materias.

Si hacemos una relación entre las veces que un libro está recomendado sobre el total de programas tomado como muestra en este trabajo, podemos concluir lo siguiente:

- Horngren y Foster: “Contabilidad de Costos”: **82 %**
- Giménez y Colaboradores: “Costos para empresarios”: **82 %**
- Mallo, Kaplan y otros: Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”: **76 %**
- Osorio, Oscar: “El sistema de equilibrio en la empresa”: **63 %**
- Vázquez, JC: “Costos”: **61 %**
- Cascarini, D.: “Teoría y práctica de los sistemas de Costo”: **50 %**
- Yardin, A. Y Rodríguez Jáuregui, H.: Publicaciones en Revistas especializadas: **50 %**
- Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla: “Contabilidad de Costos”: **25 %**
- Wajchman, M. : “El proceso decisional y los Costos”: **18 %**

- Otros textos y autores: Revistas del IAPUCO; Artículos de Cartier, E., Texto de Kaplan, R. y Norton; D. “El Cuadro de Mando Integral”; Jiménez, C. Y Colaboradores: “Gestión y Costos”; Torrecillas, Fernández y Gutierrez Diaz: “Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión”

Por supuesto que ésta es la información recopilada que hace referencia a la currícula formal de cada materia, lo que no obsta a que cada cátedra a su vez recomiende, en forma verbal, otros textos o artículos que considere convenientes para el mejor desarrollo de su materia.

**La opinión de profesionales y empresarios sobre los modelos de gestión empleados en las organizaciones. Relevamiento e investigación sobre la utilización de este modelo en empresas destacadas de nuestra zona**

Para responder a estos interrogantes se planteó la necesidad de elaborar una encuesta que tratara de contemplar la mayoría de los aspectos vinculados a la utilización o no del sistema de costeo variable en el ámbito de las tomas de decisiones empresariales, para conocer las evaluaciones que se hayan podido obtener respecto de las bondades y debilidades de dicha metodología, a partir de la experiencia personal de cada uno de los individuos sondeados.

Al elaborar la mencionada encuesta se tuvieron en consideración tres tópicos:

- Los referidos a las características de la labor profesional llevada a cabo por los encuestados, vinculados a la toma o no de decisiones, a la rama de la actividad económica en dónde se desempeñan habitualmente, a los aspectos decisionales más frecuentes a los que se ven sometidos, a la zona geográfica donde realizan su actividad y al título y antigüedad en el desempeño de su profesión
- Los referidos al grado de conocimiento y aplicación de la metodología del costeo variable
- Y los referidos a las conclusiones resultantes de su aplicación como así también la calificación de los resultados obtenidos.

A continuación se transcribe la encuesta tal como fue enviada a los destinatarios, elegidos en función a distintas bases de datos obrantes en nuestro poder.

Nótese que en todo momento se pretendió minimizar el tiempo de respuesta por parte de los encuestados, para animarlos a contestar y que no les resulte una carga, por lo que las preguntas debían armarse de manera tal de poder permitir respuestas breves, pero lo suficientemente ricas como para poder obtener conclusiones valederas:

**“Estimado docente / profesional:**

Somos los docentes Marisa Casari y Roberto Baldini de las carreras de CP, LAE y LE de la Universidad del Centro Educativo Latinoamericano (UCEL), y nos encontramos realizando un trabajo de Investigación en esta Universidad, bajo la dirección del Dr. Amaro Yardin, sobre un tema de nuestra especialidad: **“Los modelos de costeo y la gestión empresarial”**.

Es muy importante para nosotros si usted. puede dedicarnos no más de 10 minutos para responder a esta encuesta, dado que su aporte será considerado junto con los del resto de los docentes y/ o profesionales, para poder elaborar esta parte del trabajo.

Una vez contestada la encuesta sobre este mismo formulario, le rogamos la envíe a alguna de las siguientes direcciones de correo:

[marisacasari@yahoo.com.ar](mailto:marisacasari@yahoo.com.ar)

[rbaldini@citynet.net.ar](mailto:rbaldini@citynet.net.ar)

Una vez procesadas las respuestas, le haremos llegar los resultados.

Desde ya le estamos sumamente agradecidos por ayudarnos.

**DESARROLLO DE LA ENCUESTA: (en los casos pertinentes, marque con una cruz al lado de la opción elegida)**

1.- ¿Se encuentra dentro de su ámbito profesional el asesoramiento a empresas sobre toma de decisiones vinculadas a la gestión del negocio?

**SI**

**NO**

*Si su respuesta es **NO**, aquí terminó su encuesta, de lo contrario prosiga con el punto siguiente.*

2.- ¿En qué rama de la actividad económica efectúa ese asesoramiento?

**Agropecuaria**

**Industria**

**Comercio**

**Transporte**

**Instituciones Financieras**

**Administración Pública**

**Salud**

**Educación**

**Otra (detallar)**

3.- Especifique brevemente cuáles son los aspectos decisionales más frecuentes (ej. decisiones sobre precios, volúmenes, inversión, tercerizaciones, política de stocks, nuevos productos o servicios, etc.)

4.- Ante estas tomas de decisiones, ¿utiliza alguna clasificación por variabilidad de factores (fijos, variables, semifijos, semivariables)?

**SI**

**NO**



**5.- ¿Conoce la metodología del costeo variable?**

**SI**

**NO**

*Si su respuesta es **negativa**, vaya directamente al punto **8***

**6.- Si la conoce, ¿la aplica?**

**SI**

**NO**

*Si su respuesta es **negativa**, vaya directamente al punto **8***

**7.- Si la aplica, ¿utiliza esta metodología para sus informes?**

**SI**

**NO**

**8.- ¿Cómo calificaría los resultados que obtiene de acuerdo a la metodología que usted aplica en la actualidad?**

**CERTEROS**

**SATISFACTORIOS**

**INSUFICIENTES**

**DUDOSOS**

**NO SABE**

**9.- Título profesional:**

**CP**

**LA**

**LE**

**OTROS**

**10.- Antigüedad en el ejercicio de la profesión:       años.**

**11.- Ciudad o zona geográfica donde desempeña su actividad profesional:"**

La encuesta fue enviada por correo electrónico a profesionales, docentes, alumnos de posgrados de especialización en Costos y Gestión Empresarial y responsables del manejo de áreas de gestión dentro de las empresas. En total se enviaron alrededor de 280 correos, habiendo obtenido un total de 61 respuestas (algo más del 20 %) que se tabularon por cada una de las preguntas.

Las respuestas se compilaron una por una, tal como se puede observar en el anexo n° 2 que se acompaña a este trabajo, donde se podrán observar además las respuestas individuales de cada encuestado y su vuelco posterior a una planilla resumen.

A partir de dicha compilación se pueden obtener las conclusiones que se exponen a continuación:

- Del total que respondieron a la encuesta, 48 -que representan casi un 79 %-manifestaron que en estos momentos se encuentran realizando tareas que implican alguna toma de decisión vinculada a la gestión del negocio.
- Del total que contestaron afirmativamente, la actividad industrial acapara el 32.1 % de las ramas de la actividad económica donde se ejercen dichas tareas, seguidas por las de servicio (educación, salud, hotelería, instituciones financieras, seguros, etc) con un 31.1 %, el comercio con el 17.0 %, las actividades agropecuarias con el 11.3 %, y el resto (administración pública, construcción) con el 8.5 %
- Del total de encuestados que manifestaron tener algún título profesional, el 69.5 % son Contadores Públicos, el 13.6 % Licenciados en Administración, y el resto poseen títulos en otras disciplinas (Licenciados en Economía, Ingenieros Agrónomos, Licenciados en Comercialización, con especializaciones en Costos y Gestión Empresarial y en Sindicatura Concursal)
- La antigüedad en la profesión está bastante bien distribuida, dado que el 20.8 % tienen menos de 5 años, otro 20.8 % tiene entre 5 y 10, el 29.2 % posee entre 10 y 20 años y otro 29.2 % tiene más de 20 años de antigüedad en la profesión que manifiesta.
- Del universo que respondió sobre el ámbito geográfico de desempeño de las tareas, el 27.2 % pertenecen a Rosario y zonas aledañas, el 20.3 % son de Capital y Provincia de Buenos Aires, mientras que el 15.3 % pertenecen al resto de la provincia de Santa Fe, el 11.9 a Córdoba, y el restante 25.3 % pertenece a las otras provincias argentinas, incluidos 3 del exterior (Chile, Perú y Uruguay).
- De las 48 personas que contestaron afirmativamente sobre su asesoramiento a empresas en relación a la toma de decisiones, más del 90 % dice conocer la metodología del costeo variable, utilizando la clasificación por variabilidad de factores para tomar dichas decisiones. El 77 % la aplica regularmente y el 8 % a veces lo hace, mientras que el 71 % la utiliza para la elaboración de sus informes de gestión.
- En cuanto a la calificación de los resultados obtenidos conforme a la aplicación de esta metodología, el 67.4 % opinó que los resultados que arroja el empleo de esta metodología son Satisfactorios, el 30.6 % los calificó como Certeros y sólo el 2 %, los catalogó como Insuficientes.

## Conclusiones

En resumen de todo lo expuesto, podemos concluir que, tal vez por diferentes motivos que correspondería analizar en cada caso –falta de tiempo, programas extensos, o poca convicción sobre los beneficios de esta metodología- el costeo variable no goza -en la generalidad de los programas de estudios de las Universidades- de la extensión, amplitud y profundidad deseados por los autores de este trabajo, perdiendo, a nuestro juicio, una más que interesante oportunidad de aplicar una metodología rica en aspectos de toma de decisiones tan cruciales para las empresas de hoy en día, combinable con otras técnicas que podrían llegar a potenciar sus resultados.

Textos de autores clásicos como Horngren, Giménez, Mallo, Osorio y Vazquez siguen estando entre los más recomendados por las diferentes cátedras consultadas.

Respecto de la encuesta enviadas a los profesionales, podemos concluir, en primer lugar, que nos llamó la atención positivamente el alto porcentaje de destinatarios que respondió a dicha encuesta, cosa que agradecemos fervientemente, y que demuestra a nuestro criterio, además de la buena predisposición puesta de manifiesto, las ganas de emitir una opinión respecto de este tema.

En segundo término, cabe destacar que de acuerdo a las respuestas recibidas, del total que manifiestan trabajar en temas vinculados a tomas de decisiones en diferentes actividades y empresas, la inmensa mayoría de los encuestados aplica la segregación de sus costos por variabilidad, y lo que es más interesante aun, hallan que los resultados que brinda esta metodología del costeo variable, son en casi su totalidad, certeros o satisfactorios.

Naturalmente que hay varios destinatarios que no contestaron, y de los que lo hicieron, algunos afirman no aplicar esta metodología, pero eso no hace más que potenciar el valor de esta herramienta, puesto que la relación entre los que la utilizan y los que la encuentran efectiva es bastante elevada, por lo que parecería inferirse que es una herramienta que una vez que se conoce y que se aplica en la toma de decisiones, cumple favorablemente con las expectativas creadas.

## BIBLIOGRAFÍA

- BOUCHET, Guy: **“Cómo controlar la rentabilidad de una empresa”**, Ed. Francisco Casanovas, Barcelona, España, 1960
- CARTIER, Enrique, JARAZO SANJURJO, Antonio y YARDIN, Amaro: **“La contabilidad de gestión en Argentina”**, Capítulo de la obra: La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica. Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. Madrid, España, 1996)
- CATELLI, Armando y GUERREIRO, Reinaldo: **“Mensuração de atividades: comparando ABC x Gecon”** , Universidad de San Pablo, Brasil, 2001
- CORRALES, José María y FRÍAS, Pedro José: **“Costos para competir”**, Temas Grupo Editorial SRL, Buenos Aires, 2005
- DEMONTE, Norberto: **“El costeo variable y la valuación al valor”** Trabajo presentado en el XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Bs. As., 2002
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS: **“Aplicación actual del costeo directo”**, Ediciones contables y administrativas, México, 1977
- RIPOLL FELIÚ, Vicente, **“Aspectos estructurales de la contabilidad de Gestión y principales líneas de investigación”** en “Elementos de Contabilidad de Gestión”, Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez, Ediciones AECA, Madrid, 1994.
- SAEZ TORRECILLA, Angel, FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio y GUTIERREZ DIAZ, Gerardo: **“Contabilidad de costes y contabilidad de gestión”**, Vol 2, ed. Mc Graw Hill, España, 1994
- TANAKA, YOSHIKAWA, y Otros: **“Gestión moderna de costos”**, Ed. Diaz de Santos, Madrid, España, 1997
- YARDIN, Amaro y DEMONTE, Norberto; **“Hacia una teoría heterodoxa del costo”**, trabajo presentado en el 27º Congreso Argentino del IAPUCO, Tandil, 2004
- YARDIN, Amaro, **“¿Porqué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?”** En “Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos, Córdoba, 2001.
- YARDIN, Amaro, **“Una revisión a la teoría general del costo”** En “Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos, Rosario, 2000.
- YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo: **“La información de resultados a la gerencia”** Revista Administración de empresas, nº 96, Ed. Contabilidad Moderna, Bs. As. 1978.

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E TAMANHO  
DAS EMPRESAS: MULTICASO DO SEGMENTO  
MADEIREIRO DO PARANÁ.**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Marinês Taffarel**

Instituição: Universidade Estadual do Centro Oeste

**Lauro Brito de Almeida**

Instituição: Universidade Federal do Paraná

**Ademir Clemente**

Instituição: Universidade Federal do Paraná

**Mariana de Jesus Pereira**

Instituição: Universidade Federal do Paraná

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E TAMANHO DAS  
EMPRESAS: MULTICASO DO SEGMENTO MADEIREIRO DO PARANÁ.**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O objetivo deste estudo é analisar se existem diferenças entre as práticas de contabilidade gerencial e o fator contingencial, tamanho das organizações. A população da pesquisa é formada por empresas madeireiras localizadas no Paraná, conforme cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP, com a amostra constituída por 43 empresas. As práticas de contabilidade gerencial selecionadas para a pesquisa são os métodos de custeio, sistemas de predeterminação de custos, utilização de planos orçamentários, medidas de desempenho e filosofias de gestão. Para a classificação do tamanho das empresas foi utilizado o critério de faturamento do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. A análise e interpretação dos dados ocorreram de forma quantitativa, por intermédio das medidas de tendência central: Média e Moda, bem como, a Análise de Variância de Médias – ANOVA com Teste de Acompanhamento. Os resultados da pesquisa demonstraram que as empresas madeireiras no Estado do Paraná apresentam diferenças de médias estatisticamente significativas, conforme o seu porte, nas Análises de Variação do Orçamento; Aplicação do Orçamento para a Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos, juntamente com o *Benchmarking* e análises de Indicadores Econômico-Financeiros. Os resultados indicaram, ainda, que as diferenças de médias de grupos são percebidas, essencialmente, nas grandes empresas madeireiras em relação às empresas de menor porte.

**Palavras-chave:** Práticas de Contabilidade Gerencial. Tamanho das Organizações. Empresas Madeireiras no Estado do Paraná.

## 1 Introdução

As mudanças no ambiente organizacional e a necessidade de compreender o processo de gestão têm influenciado o aumento dos estudos contábeis relacionados aos usuários internos (contabilidade gerencial), exigindo cada vez mais habilidade e competência dos gestores envolvidos no processo de tomada de decisão. Para que as organizações adaptem-se às evoluções tecnológicas e de gestão, devem adotar sistemas de contabilidade gerencial congruentes com as novas exigências.

A contabilidade gerencial tem sido alvo de críticas por não ter acompanhado as mudanças sofridas pelas empresas, logo não estaria dando sua contribuição aos tomadores de decisão (SHARMA, 2000). Em resposta a tais críticas, surgiram novas práticas de contabilidade gerencial entre elas o Custeio Baseado em Atividade – ABC e o Balanced Scorecard. Essas técnicas têm sido concebidas para apoiar as modernas tecnologias e os novos processos de gestão, na busca por vantagem competitiva.

A literatura sobre teoria contingencial enfatiza que fatores como o tamanho (porte), a estrutura organizacional, tecnologia e meio ambiente afetam o sistema contábil e o funcionamento das organizações (COVALESKI et al., 1996). Seu tema central enfatiza que não existe uma única melhor estrutura para todas as organizações em todas as suas circunstâncias; cada vez mais, a estrutura organizacional é uma resposta a um conjunto de contingências.

O sistema de contabilidade gerencial tido como elemento significativo da estrutura organizacional e suas particularidades dependerão das circunstâncias que a empresa enfrenta (OTLEY, 1994). Neste sentido, buscando avaliar se o fator contingencial tamanho exerce influência em relação às escolhas de práticas de contabilidade gerencial, este estudo adota a seguinte questão norteadora: **As empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná apresentam diferenças em relação às Práticas de Contabilidade Gerencial conforme o seu porte?**

O objetivo geral é verificar, por intermédio de um estudo exploratório, se as empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná apresentam diferenças em relação às práticas de contabilidade gerencial adotadas, conforme o fator contingencial tamanho a que estas estão classificadas.

Embora as florestas naturais do Estado do Paraná já tenham se exaurido há mais de duas décadas, a produção madeireira continua sendo expressiva e tendo grande importância para a economia do Estado. A longa tradição madeireira do Estado, iniciada com a exploração das matas naturais, reflete-se na forma de organização do setor, cuja maior parte é constituída de empresas familiares.

O Mapa 1 mostra a localização do Estado do Paraná, cabendo destacar que a produção florestal se concentra em suas regiões sul e centro-sul.



Mapa 1 – Localização do Estado do Paraná

O artigo está organizado em cinco seções. A próxima seção aborda a importância da contabilidade gerencial para o processo de tomada de decisão e define as práticas de contabilidade gerencial adotadas nesse estudo. Apresenta ainda, reflexão acerca dos fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial, situando oportunamente a discussão quanto ao tamanho organizacional e as práticas de contabilidade adotadas pelas organizações. A terceira seção detalha os aspectos metodológicos para posteriormente, na seção quatro, serem apresentados os resultados e as análises da pesquisa empírica. Por fim, na última seção são apresentadas as considerações finais.

## 2. Referencial Teórico

A análise das práticas de contabilidade gerencial adotadas nas organizações e sua relação com o fator contingencial tamanho requer embasamento teórico, fundamentado as análises em conceitos consagrados pela literatura, bem como, a avaliação de suas escolhas no processo de gerenciamento das empresas.

### 2.1 Contabilidade Gerencial

O avanço tecnológico e o aumento da competição fizeram com que as organizações, na busca pela sobrevivência e/ou expansão de suas atividades, mudassem o modo de gerir seus negócios. Esse cenário, contribui para o surgimento e desenvolvimento da contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial é entendida por Atkinson et al (2000, p. 36 - 48) como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa, que tem como intuito municiar os gestores com informações sobre custos de produção e desempenho dos departamentos que compõem a entidade, na busca da melhor aplicação dos recursos que estão sob o seu controle.

O objetivo da contabilidade gerencial é gerar informações sobre custos de produção e prestação de serviços; aplicação dos recursos disponíveis; desempenho dos departamentos ou setores que compõem a entidade e da entidade como um todo; bem como, subsidiar o planejamento e o controle das organizações visando tirar os melhores resultados possíveis com os recursos que estão sob o seu controle.

### 2.2 Práticas de contabilidade gerencial adotadas

As práticas de contabilidade gerencial utilizadas neste trabalho referem-se aos métodos de custeio, medidas de desempenho, ferramentas e filosofias de gestão. As práticas selecionadas tiveram como base trabalhos nacionais e internacionais sobre o tema, destacando-se Chenhall e Langfield-Smith (1998); Roslender e Hart (2003); Reckziegel, Souza e Diehl (2007); Soutes (2006) e Abdel-Kader (2008).



### **2.2.1 Método de custeio**

A alocação dos custos de produção é realizada por intermédio dos métodos de custeios. Estes são definidos por Ornstein apud Bornia (1995, p. 19) como “filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos”. Dentre os métodos de custeio, destacam-se o Absorção, Variável e o Custeio Baseado em Atividades - ABC.

O custeio por absorção é o método proveniente da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e consiste na apropriação dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos elaborados. Horngren, Datar e Foster (2004, p.270) definem o Custeio por Absorção como “método de custeio do produto no qual todos os custos fixos de produção são incluídos como custos do produto”. Por esse método, os custos de fabricação são atribuídos a todos os produtos e só serão descarregados para despesas que afetam o resultado do período quando forem vendidos, enquanto que as despesas são lançadas diretamente no resultado do exercício.

O custeio variável também denominado custeio direto é definido por Horngren et al. (2000, p.211) como “o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

O custeio variável parte do princípio de que um produto só é responsável pelos custos e despesas variáveis gerados por ele, enquanto que os custos e despesas fixas são considerados como custos estruturais, vinculados a um período de tempo sendo então alocados ao período em que ocorreram. Entretanto, a existência de custos mistos (parte fixa e parte variável) faz com que não seja possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável, o que é considerado a principal desvantagem da utilização deste método de custeio (BRUNI e FAMÁ, 2002).

O custeio variável dá origem a um conceito gerencial muito importante: a Margem de Contribuição – MC, definida como a parte que sobra da receita de vendas após a dedução das despesas variáveis, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis (GARRISON e NOREEN, 2001, p.164).

O Custeio Baseado em Atividades – ABC é definido por Beuren e Roedel (2002) como “um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa, com vistas à atribuição mais criteriosa dos gastos indiretos, seu controle mais efetivo e um melhor suporte ao processo decisório”. Este sistema parte da premissa de que as diversas atividades, de toda empresa, que emprega recursos disponíveis na organização geram custos e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades.

### **2.2.2 Formas de custeio**

As organizações podem utilizar diversas formas de custeio. O custo-padrão é definido como aqueles custos pré-determinados. Seu objetivo é dar “suporte para o controle dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente ocorridos” (BORNIA, 2002, p. 89).

O custo-padrão é uma técnica auxiliar aos métodos de alocação dos custos. O custo padrão fixa bases dos custos, permitindo a comparação do custo efetivamente realizado com o custo planejado, podendo-se apurar as diferenças ocorridas entre os valores orçados e os realizados, permitindo o planejamento dos custos, acompanhamento da execução, controle de suas alterações e as possíveis correções necessárias.

O custo real é aquele incorrido no processo produtivo, seu valor só é reconhecido no momento que ocorre a aplicação dos recursos. A comparação entre o custo padrão e o real é uma ferramenta gerencial de fundamental importância. Por intermédio da confrontação de seus valores, pode-se verificar possíveis excessos de gastos no processo produtivo, que devem ser corrigidos visando melhor desempenho organizacional.

O custo meta (*target cost*), assim como o custo padrão, é um instrumento para gerenciamento de custos que ocorre no nível estratégico. É um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos, envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência (SAKURAI, 1999, p.49-51). O custo meta é definido por Hansen (2002, p. 14) como:

[...] um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojatados), visando a satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo segmento relevante da cadeia de valor.

O custo meta é uma técnica de cálculo de custo voltada para o mercado e seu cálculo é parte integrante do planejamento estratégico do lucro, levando em consideração a concorrência e a necessidade do cliente.

### **2.3 Medidas de desempenho**

A mensuração do desempenho pode ser entendida como o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações adotadas pelas empresas. Este processo estabelece uma conexão entre o planejamento e o controle, no intuito de identificar a sintonia dos objetivos e estratégias da empresa, com as ações desenvolvidas pelos gestores objetivando o alcance de suas metas (ATKINSON et al., 2000).

Para Pereira (2001) a mensuração do desempenho planejado pode ser entendida como a quantificação dos planos da organização, expressa na forma de orçamentos ou padrões, que fornecem as bases comparativas para a avaliação de desempenho.

O orçamento é definido por Anthony e Govindarajan (2002, p.45), como um plano da organização para um período específico, geralmente para um ano. Para Horngren et al. (2000, p.125), o termo geral que acompanha a palavra orçamento consiste em um conjunto abrangente e geral de orçamentos. Seus principais objetivos são: expressar quantitativamente os planos que identificam os objetivos e as ações necessárias para realizá-los; traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais e em termos de controle e; comparar resultados reais com resultados planejados (HANSEN E MOWEN, 2001, p. 246).

As medidas de retorno ou indicadores de rentabilidade visam avaliar os resultados auferidos por uma empresa em relação a determinados parâmetros que melhor revelem suas dimensões (ASSAF NETO, 2003, p. 112-3). As medidas de retorno utilizadas no presente estudo são: o Retorno sobre Ativo – ROA e o Retorno sobre Investimento ou Retorno sobre Ativo Operacional Líquido – ROI.

O ROA é a medida que revela o retorno produzido pelo total das aplicações realizada por uma empresa em seus ativos. É calculado com base na divisão entre o Lucro Gerado pelos Ativos (Operacional) e o Ativo Total Médio. Enquanto o ROI incorpora todos os bens e direitos mantidos por uma empresa, ROA é composto pelos recursos (Passivos) onerosos, captados por uma empresa e os recursos próprios aplicados por seus proprietários. O ROI é calculado pela divisão entre Lucro Gerado pelo Ativo Operacional e o Investimento Médio (ASSAF NETO, 2003, p. 112-113).

Benchmarking “é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos” (TEN HAVE, 2003, p. 21). O Benchmarking é um método de gestão que objetiva identificar e incorporar as melhores práticas, em um ambiente constantemente evolutivo.

O *Economic Value Added – EVA* é uma ferramenta para medição do desempenho empresarial, cuja marca é registrada pela empresa de consultoria de Nova York Stern Stewart & Company. O EVA avalia o desempenho de uma empresa objetivando saber se o modelo de gestão adotado ocasionou bons resultados operacionais e financeiros contribuindo para a elevação de valor agregado da organização.

O *Balanced Scorecard (BSC)* consiste em um conjunto integrado de medidas de desempenho decorrentes da estratégia e que dão suporte a essa estratégia em toda a organização (GARRISON e NOREEN, 2001, p. 320). O BSC foi desenhado com o intuito de auxiliar a direção das empresas no alinhamento, comunicação e entendimento do progresso das estratégias. Os principais objetivos do BSC são: esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas; e melhorar o feedback e o aprendizado estratégico (KAPLAN & NORTON, 1997, p.24). O BSC conserva as medidas financeiras tradicionais e integra outras medidas de desempenho focadas nos clientes, nas operações internas e no aprendizado e crescimento.

### **2.3.1 Modelos de Gestão**

Por intermédio do seu modelo gestão, as organizações buscam mecanismos que subsidiem seu processo decisório com o intuito de atingirem seus objetivos. Entende-se por gestão o processo de decisão, atrelado a um conjunto de conceitos, princípios que convergem entre si, com o objetivo de garantir que a empresa atinja a sua missão (CRUZ, 1991, p. 31 *apud* PARISI e NOBRE, 2001, p. 118-119).

O modelo de gestão organizacional é construído com base nas crenças e valores dos proprietários. Com o advento da globalização, novas formas de gestão foram desenvolvidas e sua utilização, em conjunto com as práticas de contabilidade gerencial adequadas são fundamentais para obtenção de vantagens competitivas.

Dentre os modelos de gestão destacam-se o modelo *Just-in-time* e a filosofia *Kaisen*. O *Just-in-time* é um sistema de controle da produção e do estoque em que os materiais são adquiridos e as unidades são produzidas somente na medida do necessário para atender a demanda específica.

Ten Have *et al* (2003, p. 99) destaca que o *Just-in-time* é:

[...] fruto de uma filosofia japonesa de organização da produção, na qual os estoques são vistos como desculpas pobres para um planejamento deficiente, inflexibilidade, maquinário errado, falhas de qualidade etc, em outras palavras, o estoque representa ineficiência. O objetivo do JIT é acelerar a resposta ao cliente e ao mesmo tempo minimizar os estoques.

*Kaizen* é a filosofia de gestão que tem como idéia central o aprimoramento contínuo, implementado por meio do comprometimento de todos os funcionários da empresa no que diz respeito à como as coisas são feitas.

## 2.4 Fatores Contingenciais

A abordagem sistêmica da organização enfatiza que a empresa é um sistema aberto que, na busca pela sobrevivência, relaciona-se e interage com o meio ambiente no qual está inserida. A visão da organização como um sistema aberto pressupõe que o ambiente influencia a organização, assim como a organização influencia o ambiente externo.

Tal enfoque é defendido pela Teoria da Contingência, que de acordo com Bateman & Snell (1998, p.59) é:

[...] construída a partir de idéias da teoria dos sistemas, a perspectiva contingencial refuta os princípios universais da administração pela afirmação de que uma variedade de fatores, tanto internos quanto externos à empresa pode afetar o desempenho da organização. Desse modo, não existe uma única melhor maneira de administrar e organizar, porque as circunstâncias variam.

A teoria contingencial estabelece que a estrutura organizacional é influenciada por uma série de fatores, internos ou externos à organização, e que “não há estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. A otimização da estrutura varia de acordo com determinados fatores tais como estratégia da organização e seu tamanho” (DONALDSON, 1999, p. 104).

Estudos apontam que características importantes denominadas de contingências, que incluem o porte, incerteza ambiental, tecnologia de produção, a estratégia empresarial e de mercado ambiente, afetam a estrutura organizacional e influenciam a adoção de determinado sistema nas organizações (COVALESKI, et al., 1996; REID e SMITH, 2000 e; MITCHELLI, 2002).

O tamanho organizacional é uma variável importante, que afeta tanto a estrutura física da organização, quanto sua estrutura de controle. Organizações maiores tendem a adotar práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que organizações menores. Otley (1994) relatou indícios do impacto do tamanho organizacional sobre técnicas de controle. Nesse sentido, Haldma e Laats, (2002) argumentam que o nível de sofisticação de contabilização dos custos e utilização dos sistemas de orçamento tende a aumentar em consonância com o tamanho da empresa.

Este estudo adota como variável contingencial o tamanho organizacional (porte das empresas), medido pelo volume de faturamento das indústrias pesquisadas. A escolha do volume de faturamento como critério de classificação das empresas decore de dois fatores principais: o primeiro refere-se à opção de terceirização da mão-de-obra feita por grande parte das indústrias no Brasil; a segunda deve-se ao fato de que as indústrias com alto grau de automação podem apresentar número de funcionários reduzido e alto volume de faturamento. Devido a tais fatores, optou-se pelo faturamento operacional bruto anual, segundo classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES (2007), conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 – Classificação de porte de empresa aplicável à indústria

<b>Classificação</b>	<b>Critério</b>
Microempresas	Receita operacional bruta anual ou anualizada até R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais)
Empresas de Pequeno Porte	Receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais).
Empresas de Médio Porte	Receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais).
Empresas de Grande Porte	Receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais).

Fonte: BNDES (2007)

### 3. Metodologia

A pesquisa em questão, de acordo com Cooper e Schindler (2003) caracteriza-se como sendo pesquisa formal, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Com relação ao objetivo caracteriza-se como pesquisa exploratória, pois busca conhecer a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e o tamanho das localizadas no Estado do Paraná.

A análise e interpretação dos dados ocorreu de forma quantitativa, utilizando-se para tanto as medidas de tendência central: Média e Moda, bem como, a Análise de Variância – ANOVA para avaliar a diferença de médias internas aos grupos e entre os grupos de empresas, juntamente com o Teste de Acompanhamento da ANOVA visando a localização das diferenças de médias. A população-alvo da pesquisa foi formada por 103 empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná, conforme cadastro do ano de 2007, da Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP). Para formar a população da pesquisa foram excluídas as empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, bem como, aquelas que não se encontravam mais em atividade. A amostra foi composta por 43 empresas que retornaram os questionários devidamente preenchidos.

### **3.1 Instrumento de Coleta e Tratamento dos Dados**

Os dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa foram coletados nos meses de junho e julho de 2008. Foram obtidos dados primários por meio da aplicação de questionários disponibilizados de forma impressa ou por meio eletrônico junto aos respondentes. A coleta via impressa foi realizada de acordo com a acessibilidade junto às indústrias madeireiras localizadas especialmente na região centro-sul do estado do Paraná. Os dados obtidos de forma eletrônica foram disponibilizados via e-mail diretamente aos respondentes, após contato telefônico.

O questionário foi construído em três blocos, tendo como base de elaboração a pesquisa de Soutes (2006). O primeiro bloco foi formado por questões voltadas a Contabilidade Gerencial, objetivando identificar se as indústrias madeireiras possuíam em sua estrutura administrativa um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais, juntamente com as principais funções da contabilidade gerencial na empresa.

O segundo bloco do questionário compreendeu questões sobre as práticas de contabilidade gerencial. Neste bloco, foram elaboradas dezenove questões e, quando necessário, de acordo com a abrangência e importância do conteúdo, estas foram desdobradas, visando uma maior profundidade do conhecimento.

Os dados para a análise do primeiro e segundo blocos foram obtidos a partir da escala de *Likert*, cujas respostas poderiam variar na seguinte ordem: 1- Discordo Totalmente; 2- Discordo Parcialmente; 3- Não Concordo e nem Discordo; 4- Concordo Parcialmente; 5- Concordo Totalmente.

O terceiro bloco foi formatado com informações voltadas à caracterização das empresas madeireiras e dados dos respondentes. Dentre as informações obtidas a partir deste bloco, destaca-se o período de fundação ou idade das empresas localizadas no Estado do Paraná, que variam de 6 até 90 anos. Em relação aos respondentes, estes foram identificados na maioria como contadores, que atuam a mais de 5 anos nas respectivas empresas.

## **4. Descrição e Análise dos Dados**

Para comparar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas madeireiras do Estado do Paraná, primeiramente, as empresas foram categorizadas de acordo com o seu porte, segundo os critérios de faturamento do BNDES. As 43 empresas componentes da amostra foram classificadas da seguinte forma: 5 Microempresas, 17 Empresas de Pequeno Porte, 16 Empresas de Médio Porte e 5 Empresas de Grande Porte. As análises foram realizadas de acordo com as respostas de cada grupo de empresas.

### **4.1 Contabilidade Gerencial**

Visando caracterizar a estrutura das empresas madeireiras em relação à Contabilidade Gerencial, inicialmente questionou-se a existência de um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais. As análises das respostas permitiram observar que a maioria das microempresas concorda parcialmente, enquanto que, a maioria das pequenas, médias e grandes empresas concorda totalmente sobre a existência em sua estrutura do departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais.

As funções da contabilidade gerencial indicadas pela maioria das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte foram: a análise de processos e gerenciamento de custos e ainda, a assessoria à direção e gestores sobre assuntos econômicos e financeiros. As Médias e Grandes empresas, além destas funções, atribuíram destaque para a otimização do resultado econômico.

## 4.2 Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas

Buscando identificar as práticas de contabilidade gerenciais adotadas pelas empresas madeireiras foram construídas dezenove questões. As análises compreendidas neste estudo abrangem as questões principais, selecionadas de acordo com a sua importância teórica, bem como o grau de confiabilidade das respostas.

### 4.2.1 Métodos de Custeio

Antes da análise dos resultados da média e moda em relação aos métodos de custeio, torna-se interessante destacar que os resultados obtidos nesta pesquisa corroboram os resultados apontados pela literatura. Das 43 empresas madeireiras componentes da amostra 86% concordaram parcialmente ou totalmente que o custeio por absorção é adotado na contabilidade gerencial, como base de apropriação dos custos de produção.

No entanto, as análises de acordo com o porte das empresas permitem observar que as grandes empresas madeireiras concordam totalmente, em utilizar para fins gerenciais o método de custeio por absorção, diferenciado-as do nível de utilização dos demais portes de empresas, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Métodos de Custeio

Métodos de Custeio	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Absorção	4,20	4,06	4,38	5,00	5	4	5	5
Variável	1,20	2,06	2,00	1,60	1	2	1	1
Custeio Baseado em Atividades-ABC	1,80	2,24	2,00	2,00	1	1	1	1

Fonte: Os autores (2008)

Em relação ao custeio variável e ABC, todos os grupos de empresas madeireiras pela média, discordam totalmente ou parcialmente que utilizam tais metodologias para o cálculo dos custos dos produtos. A moda corrobora esses resultados.

Visando avaliar com maior profundidade a utilização do custeio variável para fins gerenciais, elaborou-se uma questão envolvendo a margem de contribuição. Percebe-se que do total das empresas pesquisadas 72% afirmaram não utilizar o custeio variável como prática gerencial, em outras palavras: apenas 28% das empresas componentes da amostra indicaram utilizar a metodologia do custeio variável. No entanto, quando questionado a respeito da margem de contribuição o percentual de concordância parcial e total foi de 51%. Tal resultado reflete problemas de entendimento conceitual em relação ao custeio variável e por extensão à margem de contribuição, inviabilizando assim, a utilização desta questão como parâmetro de avaliação na presente pesquisa.

#### 4.2.2 Instrumentos de Controle e Gerenciamento de Custos

As formas de custeio fornecem apoio aos métodos de alocação de custos e permitem a comparação do custo planejado com o custo realizado, colaborando para o controle e o gerenciamento dos custos. Neste sentido, além de questionar a utilização do custo padrão nas empresas madeireiras, foi inquirido se os seus gestores são cobrados pelas variações ocorridas entre o custo padrão e o custo real. Questionou-se, ainda, a utilização do conceito de custo-meta que abrange o gerenciamento de custos de forma estratégica. Os resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 02 – Instrumentos de Controle e Gerenciamento de Custos

Instrumentos de Controle e Gerenciamento de Custos	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Custeio Padrão	2,60	3,29	3,25	2,95	3	3	4	4
Variações entre Custo Padrão e Custo Real	2,40	2,76	2,75	2,58	2	1	4	4
Custo- Meta	2,60	3,00	3,50	3,60	1	4	4	5

Fonte: Os autores (2008)

Percebe-se que pela média das respostas existe pouca diferença entre os portes das empresas no que se refere à utilização dos instrumentos de controle e gerenciamento de custos. No entanto, os resultados obtidos pela moda demonstram uma tendência de maior de aplicação destes instrumentos a medida que aumenta o volume de faturamento das empresas.

#### 4.2.3 Medidas de Desempenho: Orçamento e Indicadores Financeiros e Não Financeiros

As medidas de desempenho de ações e/ou resultados das empresas contribuem para que seus objetivos e metas sejam atingidos, bem como, fornecem bases de avaliação e comparação do planejado e realizado nas organizações. Dentre as práticas de contabilidade gerencial destaca-se a elaboração e utilização do orçamento como peça fundamental no processo de gerenciamento, ao contemplar metas a serem alcançadas em um determinado período de tempo.

Foram elaboradas duas questões envolvendo as práticas orçamentárias. A primeira inquiriu se a empresa realiza análise das variações do orçamento. A segunda questionou as bases de utilização do orçamento. Os resultados são mostrados na Tabela 3.



Tabela 3 – Análise das Variações e Bases de Utilização do Orçamento

Orçamento	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Análise das variações do Orçamento	2,60	2,65	3,13	4,80	2	2	4	5
Bases de utilização do orçamento:								
Tomada de decisão	3,00	2,94	3,44	4,80	2	2	4	5
Avaliação de Desempenho	2,60	2,65	3,44	4,60	2	2	4	5
Planejamento Financeiro	2,40	3,00	3,63	4,80	2	2	5	5
Controle de Custos	3,00	2,94	3,88	5,00	3	2	5	5

Fonte: Os autores (2008)

Os resultados da pesquisa permitem afirmar com segurança que a variável tamanho influencia as práticas orçamentárias. Em outras palavras, as grandes empresas madeireiras do Estado do Paraná, concordam praticamente em sua totalidade em utilizar as análises de variação do orçamento em suas atividades e que o mesmo é usado como base para: Tomada de Decisão, Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos. Resultado semelhante é obtido em relação às empresas madeireiras de Médio Porte.

As análises pelas médias dos resultados das Pequenas e Microempresas indicam que estas discordam parcialmente a respeito das análises das variações e aplicações do orçamento. Os resultados obtidos pela Moda corroboram tais afirmativas.

#### 4.2.4 Indicadores Financeiros e Não Financeiros

Os indicadores financeiros e não financeiros auxiliam no processo de mensuração, comunicação e análise das informações econômicas da empresa, assim como nas medidas de eficiência e eficácia das ações da empresa. A Tabela 4 apresenta os resultados de questões voltadas ao acompanhamento destes indicadores nas empresas madeireiras estudadas.

Tabela 4 – Indicadores Financeiros e Não Financeiros de Desempenho

Indicadores Financeiros	Não Financeiros	Média				Moda			
		Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Indicadores Não financeiros		3,00	2,94	3,69	4,60	4	4	4	5
<i>Benchmarking</i>		1,80	2,12	3,06	4,80	1	1	4	5
Valor Economico Agregado -EVA		1,20	2,00	2,19	2,80	1	1	2	5
Índices Econômico- Financeiros		1,40	2,18	2,94	4,20	1	1	2	5

Fonte: Os autores (2008)

A comparação dos resultados permite observar que, excetuando os indicadores não financeiros das pequenas empresas em relação às microempresas, tanto pela média quanto pela moda pode-se afirmar que: quanto maior o tamanho das empresas, maior é o nível de concordância em relação à aplicação de indicadores como prática de contabilidade gerencial.

#### 4.2.5 Modelos e Filosofias de Gestão

Apesar de o *Balanced Scorecard* ser constituído por medidas de desempenho que de forma integrada visa dar suporte a estratégia de toda a organização, os dados demonstrados na Tabela 5 indicam que tal ferramenta não é adotada na maioria das empresas pesquisadas.

Tabela 05 – Modelos e Filosofias de Gestão

Modelos e Filosofias Gestão	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Balanced Scorecard	1,20	1,53	1,94	2,60	1	1	1	1
Just-in-time	2,20	3,41	2,94	1,60	2	4	4	1
Kaisen	2,00	2,12	3,00	3,40	2	2	4	4

Fonte: Os autores (2008)

No que diz respeito ao sistema de controle de produção e estoque - *Just-in-time*, os dados apontam que as pequenas e médias empresas madeireiras confirmam parcialmente em utilizá-lo, enquanto que as grandes empresas discordam totalmente com a aplicação dessa metodologia em suas práticas gerenciais. Tal resultado pode estar ligado ao volume de capital disponível para o giro das operações, assim como, a própria estratégia das empresas.

Os resultados indicaram ainda que as microempresas e pequenas empresas madeireiras discordam parcialmente que utilizam a filosofia *Kaisen*. As médias e grandes empresas concordam parcialmente que utilizam esta filosofia em suas práticas de gestão.

#### 4.3 Análise de Diferenças de Médias

Para a avaliação das diferenças estatísticas entre as médias das respostas dos grupos de empresas considerados nesta pesquisa foi utilizada a Análise de Variância - ANOVA do Programa SPSS. Os resultados da pesquisa demonstrados anteriormente indicaram que existem diferenças as entre as médias conforme o porte das empresas madeireiras. A Análise de Variância permite observar se as diferenças apontadas são estatisticamente significativas. A comparação de diferenças de médias é obtida pelo alfa de significância - sig. (Bicaudal) ao nível de significância de 0,05.

Quando da aplicação da ANOVA, o teste *F* avalia as diferenças entre as médias dos grupos. Neste sentido a variância total é dividida em duas formas de variação, que são comparadas. A primeira é a variação interna aos grupos, e a segunda é a variação entre os grupos (HAIR, 2005, p. 298). Os resultados da ANOVA são demonstrados na Tabela 6.

Tabela 6 – Análise de variância em teste de diferenças de médias

Práticas Gerenciais	de Contabilidade	Soma Quadrados	df	Quadrado de Média	F	Sig.
	Entre grupos	2,360	3	,787	,725	,543
Absorção	Interna grupos	aos 42,291	39	1,084		
	Entre grupos	3,477	3	1,159	,963	,420
Variável	Interna grupos	aos 46,941	39	1,204		
	Entre grupos	,932	3	,311	,190	,903
ABC	Interna grupos	aos 63,859	39	1,637		
	Entre grupos	2,187	3	,729	,499	,685
Padrão	Interna grupos	aos 56,929	39	1,460		
Variações:	Entre grupos	2,657	3	,886	,419	,740
Padrão Real	Interna grupos	aos 82,459	39	2,114		
	Entre grupos	4,716	3	1,572	,871	,464
Custo Meta	Interna grupos	aos 70,400	39	1,805		
<b>Variações do</b>	Entre grupos	<b>19,158</b>	3	6,386	3,914	<b>,016</b>
<b>Orçamento</b>	Interna grupos	aos <b>63,632</b>	39	1,632		
Orçamento p/	Entre grupos	14,089	3	4,696	2,706	,058
Tom. Decisão	Interna grupos	aos 67,679	39	1,735		
<b>Orçamento p/</b>	Entre grupos	<b>17,641</b>	3	5,880	3,939	<b>,015</b>
<b>Av. Desemp.</b>	Interna grupos	aos <b>58,220</b>	39	1,493		
<b>Orçamento p/</b>	Entre grupos	<b>18,297</b>	3	6,099	3,731	<b>,019</b>
<b>Planej. Finc.</b>	Interna grupos	aos <b>63,750</b>	39	1,635		
<b>Orçamento p/</b>	Entre grupos	<b>20,006</b>	3	6,669	4,285	<b>,010</b>
<b>Cont. Custos</b>	Interna grupos	aos <b>60,691</b>	39	1,556		
Indicadores	Entre grupos	12,886	3	4,295	2,812	,052

Não Financ.	Interna grupos	aos	59,579	39	1,528		
	Entre grupos		33,884	3	11,295	7,824	,000
<b>Benchmarking</b>	Interna grupos	aos	56,302	39	1,444		
EVA	Entre grupos		6,753	3	2,251	1,567	,213
	Interna grupos	aos	56,038	39	1,437		
<b>Índices Econ. Financ.</b>	Entre grupos		<b>24,871</b>	3	8,290	5,442	<b>,003</b>
	Interna grupos	aos	<b>59,408</b>	39	1,523		
<i>Balanced</i>	Entre grupos		6,502	3	2,167	1,652	,193
<i>Scorecard</i>	Interna grupos	aos	51,173	39	1,312		
	Entre grupos		15,363	3	5,121	2,526	,071
<i>Just-in-time</i>	Interna grupos	aos	79,055	39	2,027		
	Entre grupos		11,500	3	3,833	2,301	,092
<i>Kaisen</i>	Interna grupos	aos	64,965	39	1,666		

\* A Diferença média é significativa no nível de 0,05.

Fonte: Os autores (2008).

Os resultados da Análise de Variância demonstraram que, dentre as práticas de contabilidade gerencial selecionadas nesta pesquisa, as empresas madeireiras no Estado do Paraná apresentam diferenças de médias estatisticamente significativas, conforme o seu porte nas: Análises de Variação do Orçamento; Aplicação do Orçamento para a Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos. As empresas também apresentaram diferenças de média em relação ao *Benchmarking* e análises de Indicadores Econômico-Financeiros de seus resultados.

Buscando identificar a localização das médias estatisticamente significativas foi realizado posteriormente, a Análise de Variância - ANOVA com Testes de Acompanhamento. A Tabela 7 apresenta os resultados do teste de acompanhamento apenas das práticas de contabilidade gerencial em que o F mostrou-se significativo.

Tabela 7 - Teste de acompanhamento para diferenças em médias de grupos.

Práticas de Contabilidade Gerencial	(I) Porte	(J) Porte	Diferença Média (I-J)	Sig.
<b>Variações do Orçamento</b>	Grandes	Microempresas	2,20	0,1055
		Pequenas	2,15	0,0000
		Médias	1,68	0,0077
Orçamento para Tomada de Decisão	Grandes	Microempresas	1,80	0,0698
		Pequenas	1,86	0,0008
		Médias	1,36	0,0237
<b>Orçamento p/ Avaliação de Desempenho</b>	Grandes	Microempresas	2,00	0,0251
		Pequenas	1,95	0,0007
		Médias	1,16	0,0850
<b>Orçamento para Planejamento Financeiro.</b>	Grandes	Microempresas	2,40	0,0109
		Pequenas	1,80	0,0008
		Médias	1,18	0,0625
<b>Orçamento para Controle de Custos</b>	Grandes	Microempresas	2,00	0,0190
		Pequenas	2,06	0,0000
		Médias	1,13	0,0526
<b>Benchmarking</b>	Grandes	Microempresas	3,00	0,0284
		Pequenas	2,68	0,0000
		Médias	1,74	0,0022
<b>Indicadores Econômico-Financeiros</b>	Médias	Microempresas	1,54	0,0122
		Pequenas	0,76	0,4751
		Grandes	-1,26	0,4845
	Grandes	Microempresas	2,80	0,0342
		Pequenas	2,02	0,1162
		Médias	1,26	0,4845

\* A Diferença média é significativa no nível de 0,05.

Fonte: Os autores (2008).

O Teste de Acompanhamento da ANOVA permitiu a localização de quais grupos apresentaram diferenças a respeito das práticas de contabilidade gerencial estatisticamente significativas.

De acordo com os resultados obtidos, pode-se afirmar que em relação às Análises de Variação do Orçamento as grandes empresas madeireiras apresentaram diferença em relação às Pequenas e Médias Empresas. Da mesma forma, as bases de utilização Gerencial do Orçamento apresentaram, de forma alternada, diferenças das Grandes Empresas em relação aos três grupos de empresas: Microempresas, Pequenas e Médias Empresas. Apesar de a base de utilização do Orçamento para a Tomada de Decisão não ter demonstrado significância estatística na Análise de Variância, os resultados do Teste de Acompanhamento evidenciaram diferenças estatísticas nas médias das Grandes empresas em relação às Pequenas e Médias Empresas.

Nas medidas de desempenho, as Grandes empresas madeireiras diferenciam-se de todas as suas congêneres de menor porte em relação ao *Benchmarking*. Os indicadores Econômico-Financeiros apresentaram diferenças entre as Médias Empresas e Microempresas, assim como, as Grandes empresas em relação às Microempresas.

## 5. Considerações Finais

O objetivo deste estudo consistiu em verificar se as empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná apresentam diferenças entre si, conforme o seu porte, em relação escolhas de práticas de contabilidade gerencial. Os resultados das análises pelas medidas de tendência central: Média e Moda, indicaram sensíveis diferenças no nível de utilização conforme aumenta o tamanho das empresas.

No entanto, as Análises de Variâncias permitiram identificar que nem todas as diferenças de médias foram estatisticamente significativas. Em outras palavras: as empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná diferenciam-se entre si em relação as seguintes práticas de contabilidade gerencial: Análises de Variação do Orçamento, bem como, suas bases de utilização: Tomada de Decisão, Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos e medidas de desempenho: *Benchmarking* e Análise de Indicadores Econômico-Financeiros.

As diferenças entre os grupos de empresas ocorrem praticamente em sua totalidade das Grandes Empresas em relação as demais empresas classificadas em portes menores, e ainda, nas Médias empresas em relação as Microempresas a respeito dos Indicadores econômico- Financeiros.

Apesar de o estudo demonstrar que existem diferenças estatisticamente significativas em relação a práticas de contabilidade gerencial nas empresas madeireiras do Estado do Paraná, conforme o seu porte, deve-se considerar como uma limitação deste resultado o número de empresas pesquisadas, especialmente para o grupo das Microempresas devido a dificuldade de acesso e retorno da pesquisa.

## Bibliografia

ABDEL-KADER, Magdy , LUTHER , Robert. **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis.** The British Accounting Review n° 40, 2008, pág. 2–27.

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor.** São Paulo: Atlas, 2003.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial.** Tradução José Olímpio Mosselmann Du Cheny Castro; revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.

BATEMAN, T.S. & SNELL, S.A. **Administração: construindo vantagem competitiva.** São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. **O Uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing) nas Maiores Empresas de Santa Catarina.** Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo, USP, n.30, p. 7-18, set./dez. 2002.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Classificação de porte de empresa.** Disponível em <http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>. Acessado em 02 de junho de 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno.** Tese de Doutorado em Engenharia da Produção EPS. Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 1995.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de preços**: com aplicações na calculadora Hp 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2002.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting**: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. Great Britain. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

COOPER, D.R. E SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COVALESKI, M., Dirsmith, M., Samuel, S., 1996. **Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories**. *Journal of Management Accounting Research* 8, 1–35.

DONALDSON, L. **Teoria da Contingência Estrutural**. In: CLEGG, Stewart R. et al (org.) *Handbook de estudos organizacionais*, v. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

HAIR Jr., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução Lene Belon Ribeiro. – Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALDMAN, T. LAATS, K. **Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies**. *Management Accounting Research*, n. 13, p. 379-400, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**: Contabilidade e Controle. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2001.

\_\_\_\_\_. J. E. **Aplicação do Custeio Alvo em cursos de pós-graduação latu sensu**: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HORNGREN, Charles T., et al. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

\_\_\_\_\_, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual de Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3 ed, São Paulo: Atlas, 2002.

MITCHELLI, F. **Research and practice in management accounting: improving integration and communication**. *The European Accounting Review* 11 (2), 277–289, 2002.

OTLEY, D. **Management control in contemporary organizations: towards a wider framework**. *Management Accounting Research*, vol. 5, 289-299, set. 1994.

PARISI, Cláudio. NOBRE, Waldir de Jesus. **Eventos, Gestão e Modelos de Decisão**. In: CATELLI, Armando (coord.) *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON* - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001.



PEREIRA, Carlos A. **Avaliação de resultados e desempenhos**. In: CATELLI, Armando (coord.) Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001.

RECKZIEGEL, Valmor, SOUZA, Marcos Antônio de, DIEHL, Carlos Alberto. **Práticas de Gestão de Custos adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná**. Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo: 2007.

REID, G. C. e SMITH, J.A. **The impact of contingencies on management accounting system development**. Management Accounting Research, v. 11, pp. 427- 450, 2000.

ROSLLENDER, Robin, HART, Susan J. **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**. Management Accounting Research, nº 14, pág. 255-275, 2003.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SHARMA, Rob. **From Relevance Lost to Relevance Regained: Management Practice in the New Millennium**, 2000. Disponível em: <http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=9762908175453>. Acesso em: 23 de abril de 2007.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo: São Paulo, 2006.

TEN HAVE, S. **Modelos de Gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.