



RIIC Revista del Instituto Internacional de Costos

Jan./Jun. 2007

Luisa Fronti de García/ Carmen Fernández Cuesta	EL PROTOCOLO DE KIOTO Y LOS COSTOS AMBIENTALES
Teresa Cristina Pereira Eugénio	ESTUDO DE CASO: IMPLEMENTAÇÃO DE CONTABILIDADE AMBIENTAL
Rosana Fregona de Costamagna	EL PLAN DE ESTUDIO CONTABLE Y LAS DEMANDAS
Patrícia Gomes/Sara Serra/Elisabete Ferreira	MEDIDA E DIVULGAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL: AS EMPRESAS PORTUGUESAS COTADAS NA EURONEXT
José Ricardo Maia de Siqueira	DVA: VANTAGENS E LIMITAÇÕES DE SEU USO COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA ESTRATÉGIA SOCIAL CORPORATIVA

CONSEJO EJECUTIVO del IIC (Instituto Internacional de Costos)

Presidente: Miguel Juan Bacic de ABC (Brasil)

Vicepresidente: Antonio Lavolpe de CPCE (Argentina)

Secretaria: Ángela Jiménez Montañés (ACODI-AED)

Secretario Ejecutivo: Luis Carvajal Urresta de ACODI-AED (España)

Vicepresidente operativo a cargo de la RIIC: João Carvalho de ADCES (Portugal).

Vicepresidencia operativo a cargo de la página web IIC: Marcelo Podmoguilnye de IAPUCO (Argentina).

DIRECÇÃO / EDITOR / DIRECTIVE BOARD - RIIC

Instituto Internacional de Costos

Miguel Juan Bacic, Presidente

EDITOR / DIRECTOR

João Baptista da Costa Carvalho, Universidade do Minho, Portugal

riic.editor@gmail.com

CONSELHO EDITORIAL / CONSEJO EDITORIAL / EDITORIAL BOARD

Alfredo Kaplan, Universidad de la Empresa, Uruguay.

Angela Jimenez, Universidad Castilla La Mancha, España.

António Pires Caiado, Instituto Superior de Economia e Gestão de Lisboa , Portugal.

Berto Nazco Franqui, Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas, Cuba.

Blanca Tapia Sánchez, Tecnológico de Monterrey Campus Ciudad de Mexico.

Carlos Mallo Rodriguez Universidad Carlos III de Madrid, España.
Carlos Ruiz Diaz, Universidad Nacional Autónoma de México.
Carmelo Capasso, Universidad Católica de Buenos Aires, Argentina.
Clara Muñoz Corominas, Universidad Complutense de Madrid., España.
Ernani Ott, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil.
Esther Lucia Sánchez, Universidad Nacional de Cuyo, Argentina.
Fábio Frezatti, Universidade de São Paulo, Brasil.
Gregorio Ramón Coronel Troncoso, Universidad Nacional de Entre Ríos, Argentina.
Ilda Maria Beuren, Fundação Universidade regional de Blumenau, Brasil.
Jaime Leon Mesias , Universidad EAFIT, Colombia.
Leonor Fernandes Ferreira, Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa, Portugal.
Lilia Alejandra Gutierrez Peñalosa, Universidad Nacional Autónoma de México.
Manon Lecueder - Universidad de la República Oriental del Uruguay, Uruguay.
María Elena Fernández Hernández Universidad de Pinar del Río, Cuba.
Marta Armenteros, Instituto Superior de Relaciones Internacionales, Cuba.
Ricardo Laporta - Universidad Católica, Uruguay.
Ricardo Uribe Marin, Universidad EAFIT, Colombia.
Rogério Fernandes Ferreira, Universidade Técnica de Lisboa, Portugal.
Vladimir Vega Falcón Universidad de Matanzas, Cuba.

PRESENTACIÓN

Miguel Juan Bacic - Presidente del Consejo Ejecutivo del IIC

La aparición de la Revista del Instituto Internacional de Costos (RIIC) representa la coronación de esfuerzos constantes de la comunidad internacional de investigadores y profesionales del área de Costos que, a través de prestigiosas entidades nacionales comparten las experiencias de su accionar académico en el Instituto Internacional de Costos (IIC).

La historia que llevó a la aparición de la RIIC tiene como antecedentes la creación precisamente, del IIC el 27 de noviembre de 1987, durante el Primer Congreso Internacional y Décimo Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, en la Universidad Nacional del Litoral, ciudad de Paraná, Provincia de Entre Ríos, República Argentina. Entonces, un grupo de profesores de Costos de Argentina, Brasil, Bolivia, Canadá, Cuba, Chile, España, Francia, Méjico, Paraguay, Perú y Uruguay, firmaron la Declaración de Paraná, que es la base a partir de la cual nacería el Instituto Internacional de Costos (IIC), en septiembre de 1991 en el Segundo Congreso Internacional en Asunción, Paraguay, siendo su primer presidente el profesor Amaro Yardin.

La fundación del IIC reflejaba la necesidad sentida por profesionales para romper la camisa de fuerza (o *corset* en las palabras de Yardin¹) que la contabilidad había impuesto al área de costos. En Argentina, desde 1977, los profesores universitarios se reunían en los congresos del Instituto Argentino de Profesores de Costos (IAPUCO) para discutir Costos desde una perspectiva más amplia que aquella proveniente del *mainstream* contable. A partir de la fundación del IIC en varios países se crearon asociaciones con objetivos semejantes, y la discusión del tema Costos fue rompiendo los límites tradicionales de la contabilidad y se fue creando una creciente comunidad internacional de investigadores, profesores y profesionales, contadores, economistas, administradores e ingenieros, que encontró un marco adecuado de encuentro y debate en los diversos congresos organizados por el IIC..

¹ YARDIN, Amaro El Capitulo Que Le Falta a La Meta. *Costos y Gestion.* , v.42, n.1, p.557 - 564, 2001.

A lo largo de los diversos congresos fue posible observar cómo los temas de Costos se fueron expandiendo mediante discusiones innovadoras sobre información y técnicas para la gestión de la empresa, así como el control y la toma de decisiones. Adquirieron también relevancia temas relacionados con costos que no son visibles dentro de los sistemas de información contable, tal como los costos de los desperdicios y de la mala calidad. Además, fue ampliando la visión de Costos que pasó a comprender la relación con el entorno productivo (cadenas productivas, redes), con la innovación y finalmente con el cada vez mas importante tema de los costos ambientales.

La ruptura de la camisa de fuerza que la contabilidad había impuesto al área de costos permitió la incorporación de conceptos de otras disciplinas -lo que llevó a expandir el ámbito conceptual- con lo que se enriquece el análisis y se torna posible desarrollar herramientas de gestión de costos más adecuadas a las necesidades de la empresas y de la sociedad. Esto de ninguna manera significa renegar de los avances que se han realizado en el campo de la contabilidad de costos, sino que significa, expandir y liberar de restricciones formalistas a un campo de conocimiento que tiene potencial para colaborar activamente en la promoción de la competitividad de las organizaciones y con la mejora de la calidad de vida social.

La madurez y relevancia observada con relación a la producción académica presentada a los congresos del IIC, llevó a la decisión de crear una Revista Electrónica. El profesor Enrique López Gonzalez, diseñó el proyecto piloto por medio de la Revista Electrónica del Instituto Internacional de Costos (REIIC) que fue presentado en el VIII Congreso del IIC en Uruguay. En el IX Congreso, en Brasil, en el año 2005, fue designado el profesor João Carvalho para dirigir la revista, que pasaría a denominarse Revista del Instituto Internacional de Costos (RIIC).

La RIIC opera conforme exigentes niveles académicos de calidad en cuanto a la selección de trabajos, posibilitando la difusión de los más relevantes, dando respuesta así a la demanda creciente por conceptos sólidos y actuales en el área de Costos, que es formulada por organizaciones públicas y privadas y por diversos sectores de la sociedad.

EDITORIAL

João Baptista da Costa Carvalho (editor riic) – riic.editor@gmail.com

Presidente da Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA) - Portugal

A análise dos custos e o desenvolvimento da Contabilidade tem passado do seu foco principal que era a avaliação de existências e inventários, para as diferentes técnicas de custeio de modo a que se obtenha informação útil para a tomada de decisão. E, neste contexto, recentemente tem-se falado da contabilidade gerencial, contabilidade de gestão, contabilidade para a gestão, contabilidade directiva, contabilidade estratégica, etc.. Por outro lado, outros temas são incluídos como matéria de investigação e de apresentação em congressos e publicados em revistas da especialidade, tais como a gestão ambiental, o Balanced Scorecard, os sistemas de informação, a qualidade, os indicadores de gestão, etc. etc.. Quer dizer, de uma preocupação pela contabilidade de custos, ou cálculo pelos custos da gestão, o paradigma passa para a gestão dos custos, para a preocupação pelas decisões futura, para a obtenção de dados e informações que permitam medir o desempenho da organização. Por outro, lado o enfoque deixa de ser unicamente histórico assumindo claramente um carácter preditivo.

O Instituto Internacional de Custos tem organizado, de dois em dois anos, o seu congresso internacional de custos onde são discutidos os temas mais actuais dos custos, da contabilidade de custos e de gestão.

A Direcção do IIC na sua reunião realizada durante o último congresso em Ipanema (Brasil) entendeu publicar periodicamente uma revista electrónica que incluísse artigos nas áreas de:

- Gestão estratégica de custos;
- Custos e contabilidade de gestão;
- Desenvolvimentos teóricos em custos;
- Métodos de custeio;

- Aplicação de modelos quantitativos na gestão e custos;
- Custos da qualidade;
- Gestão de custos ambientais e responsabilidade social;
- Gestão de custos, tecnologias e sistemas de informação;
- Gestão de custos logísticos e nas cadeias produtivas;
- Gestão de custos nas empresas agropecuárias e agronegócios;
- Gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços;
- Gestão de custos nas empresas do Terceiro Sector;
- Gestão de custos no sector governamental;
- Gestão de custos para micro, pequenas e médias empresas;
- Gestão do conhecimento e capital intelectual;
- Novas tendências para a pesquisa (investigação) na gestão de custos;
- Novas tendências aplicadas na gestão de custos;
- Gestão de custos e sociedade;
- O ensino dos custos e da contabilidade de gestão;
- Auditoria aos custos e à contabilidade de gestão.

Nomeada a comissão directiva da revista e seleccionados artigos que recebemos e que foram objecto de avaliação por, pelo menos, dois avaliadores cada, é apresentado o n.º 1 da Revista do Instituto Internacional de Custos (RIIC), onde são incluídos cinco artigos que englobam uma vasta área de temas.

No primeiro artigo intitulado “*El Protocolo de Kioto e los costos ambientais*”, é feita uma reflexão acerca da implicação da mudança do paradigma teórico e prático nos custos ambientais decorrentes da ratificação do Protocolo de Kyoto nos países industrializados. É também apresentado um estudo acerca da informação que deve ser providenciada pelas empresas com base na Interpretação 3 do IFRIC.

O segundo artigo intitulado “*Estudo de caso: implementação de contabilidade ambiental*”, traz-nos um contributo para as empresas que têm por objectivo introduzir as matérias ambientais nos seus sistemas de gestão e contabilidade, na medida em que é apresentado uma metodologia para a recolha e tratamento de informação financeira de carácter ambiental.

Já numa óptica distinta, o terceiro artigo intitulado “*El plan de estudio contable y las demandas de la actualidad*”, releva a importância da formação contínua dos profissionais do sector contabilístico, considerando os avanços decorrentes da globalização e dos níveis de comunicação, bem como a necessidade de reformular os planos de estudo de modo a que sejam formados profissionais capazes de responder tanto aos novos desafios da informação exigida como das tecnologias daí emergentes.

O quarto artigo intitulado “*Medida e divulgação do capital intelectual: as empresas portuguesas cotadas na Euronext*”, reporta-nos o contexto socio-económico em que o capital intelectual se desenvolveu, bem como os conceitos inerentes à esta temática, seguido de uma análise das práticas de divulgação do capital intelectual em Portugal, com base num estudo empírico.

O quinto artigo e último artigo desta RIIC n.º 1 intitula-se “*DVA: vantagens e limitações de seu uso como instrumento de avaliação da estratégia social*”, salienta a importância do uso da demonstração do valor acrescentado como um instrumento fundamental a ser incorporado nas demonstrações financeiras obrigatórias, sem contudo deixar de ressaltar os problemas inerentes a utilização desta.

Esperamos, com a publicação desta revista dar um contributo para a discussão de temas de Contabilidade de Custos, na esperança que todos os leitores num futuro próximo sejam também autores de artigos aqui publicados, contribuindo deste modo com uma participação activa para a evolução desta área do saber.

Revista del Instituto International de Costos

EL PROTOCOLO DE KIOTO Y LOS COSTOS AMBIENTALES

Luisa Fronti de García

Universidad de Buenos Aires - Argentina - profesora titular consulta

Carmen Fernández Cuesta

Universidad de León – España - profesora titular

EL PROTOCOLO DE KIOTO Y LOS COSTOS AMBIENTALES

RESUMEN

El Protocolo de Kioto (PK) concreta diversos instrumentos para reducir el impacto de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), siendo los más significativos económicamente los mercados de permisos de emisión entre los países industrializados, los mecanismos de flexibilidad (mecanismos de desarrollo limpio y proyectos de inversión conjunta) y el desarrollo de absorbentes y sumideros de estos gases. La entrada en vigor, en febrero de 2005, del PK implica un cambio de paradigma, teórico y práctico, en los costos ambientales.

Las empresas que se ubican en los países industrializados, han ratificado el PK y cuentan con un Registro de Emisiones Contaminantes, deben prestar especial atención a los costos que pueden derivarse de las actividades a realizar para reducir sus emisiones, así como los originados por una emisión superior a los límites autorizados. Además estos límites se irán reduciendo, por lo que las entidades afectadas estarán cada vez más lejos de los costos ambientales que, hasta ahora, consciente o inconscientemente, acostumbraban a considerar como costos externos o externalidades.

Para cumplir las metas, las empresas de los países que han ratificado el PK deberán prestar especial atención a las inversiones que les permitan una producción más limpia y una absorción de GEI eficiente, así como a las nuevas fuentes de financiación que el PK facilita.

Palabras clave: Contabilidad Ambiental, Costos Ambientales, IFRIC 3, Protocolo de Kioto.

Recebido em Março de 2006; Aprovado em Novembro de 2006.

1. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor en febrero de este año 2005, del Protocolo de Kioto implica un cambio de paradigma teórico y práctico en los costos ambientales. Esta situación se profundiza en los países industrializados que cuentan con un Registro de Emisiones Contaminantes.

En este trabajo:

- a) Se desarrollan los aspectos esenciales del marco que configura el PK para comprender el mercado de permisos de emisión de la Unión Europea y las posibilidades económicas y financieras abiertas en los países del Mercosur.
- b) Se analiza la gestión de los costos ambientales ante las obligaciones derivadas del PK para las empresas europeas, pero ampliando nuestro enfoque a las empresas del Mercosur que hayan emprendido o deseen emprender proyectos asociados al Desarrollo Limpio (MDL), los Sumideros y Depósitos y otros relativos a los Fondos de Carbono.
- c) Se estudian las distintas situaciones que se presentan a las empresas que deban reflejar información sobre permisos de emisión en sus Estados Financieros de uso externo, tomando como base la Interpretación 3 del IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

2. ANTECEDENTES

2.1. CONVENCIÓN MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE CAMBIO CLIMÁTICO

El PK es un acuerdo internacional vinculado a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático, la cual:

- Reconoce que existe un peligro real de que el clima cambie rápida y espectacularmente en los decenios y siglos venideros, siendo inciertas las consecuencias de este cambio climático. Para reducir este peligro, establece como objetivo reducir las concentraciones de GEI en la atmósfera a un nivel que impida interferencias humanas peligrosas en el sistema climático. Esta reducción debe lograrse en un plazo suficiente para: a) permitir que los ecosistemas se adapten naturalmente

al cambio climático, b) asegurar que la producción de alimentos no se vea amenazada y c) hacer posible un desarrollo económico sostenible.

- Establece un marco general y un procedimiento para acordar las medidas específicas que será necesario adoptar, prescribiendo las medidas preliminares que parecen más razonables y fomentando la investigación sobre el cambio climático.
- Considera que este problema aumenta la desigualdad entre naciones desarrolladas y en vías de desarrollo, ya que las más industrializadas han sido (aunque no siempre de forma consciente) las principales responsables del aumento de GEI. Por ello, la Convención atribuye a los países desarrollados la mayor parte de la factura a pagar (a través de transferencias de tecnología y aportaciones a fondos de carbono) y, a la vez, reconoce la vulnerabilidad a los efectos del cambio climático de los países más pobres y su derecho al desarrollo económico.
- Afirma, como consecuencia de todo ello, que el modelo tradicional de desarrollo ha de cambiar hacia un desarrollo sostenible, para lo cual la Convención alienta a fomentar y compartir las tecnologías y los conocimientos prácticos ambientalmente racionales y la difusión pública de información sobre cambio climático.

2.2. INSTRUMENTOS DEL PROTOCOLO DE KIOTO

El Protocolo firmado en Kioto, el 11 de diciembre de 1997, ratificado actualmente por 142 países, y en vigor desde febrero de 2005, concreta estas líneas, con el objetivo de promover el desarrollo sostenible mediante la limitación y reducción de las emisiones de GEI. Para ello:

- Identifica como principales GEI los siguientes: Dióxido de Carbono (CO₂), Metano (CH₄) Óxido Nitroso (N₂O), Hidrofluorocarbonos (HFCs), Perfluorocarbonos (PFCs) y Hexafloruro de Azufre (SF₆). El efecto de cada uno de estos gases sobre el cambio climático es diferente, si bien el provocado por el CO₂ es el más importante, con mucho, dentro de este conjunto. Por ello, la medición del impacto de estos gases se traduce, técnicamente, a unidades equivalentes de CO₂.

- Reconoce que las reducciones de emisiones de GEI han de ser creíbles y verificables, lo cual supone que cada país debe contar con un sistema nacional eficaz para estimar las emisiones y confirmar las reducciones.

Para que cada país y el conjunto mundial alcancen las metas anteriormente indicadas, el Protocolo perfila diversos mecanismos que han ido adquiriendo una mayor concreción en las posteriores reuniones de los países parte de dicho Protocolo. Además de la reducción, por cada país, de las emisiones físicas de GEI, estos mecanismos de carácter marcadamente económico son los siguientes:

- Comercio de derechos de emisión entre los países (artículo 17 PK) de forma que los países industrializados (o entidades pertenecientes a dichos países) que limitan o reducen físicamente sus emisiones por encima de lo acordado pueden vender los permisos de emisión excedentes a los países (o entidades) que consideren más difícil o más oneroso satisfacer sus propias metas.
- Mecanismos de flexibilidad:
 - Mecanismo para un desarrollo limpio (MDL) (artículo 12 PK), mediante el cual se suministran unidades de reducción de emisiones (URE) a los países que transfieran tecnologías limpias o financien proyectos de reducción o supresión de emisiones en países en desarrollo.
 - Proyectos de implementación conjunta (PIC) (artículo 6 PK), suministrando unidades de reducciones certificadas de emisiones (RCE) a los países industrializados del Protocolo que realicen proyectos conjuntos para reducir las emisiones.
- Desarrollo de sumideros de GEI, que permiten obtener unidades de absorción de emisiones (UDA) a través de actividades agrícolas y forestales sostenibles que facilitan la absorción natural de estos gases (protección de bosques y tierras degradadas, enriquecimiento de suelos boscosos, etc).

2.3. MERCADO DE PERMISOS DE EMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

Las empresas de la Unión Europea asisten a la creación de un nuevo mercado de permisos de emisión de GEI, regulado por las Directivas 2003/87/CE (DO L/275 de 25.10.2003) y 2004/101/CE (DO L/338 de 13.11.2004) con un doble objetivo:

- a) Reducir, respecto a los niveles de 1990, el 8% de las emisiones de GEI en el conjunto de la Unión Europea y en el periodo comprendido entre 2008 y 2012, de modo eficaz y con el menor perjuicio posible para el desarrollo económico y la situación del empleo.
- b) Fomentar, a nivel mundial, la utilización de tecnologías más eficientes desde el punto de vista energético.

A partir de los planes nacionales de asignación aprobados y de los datos declarados por las empresas al Registro Europeo de Emisiones Contaminantes (EPER), se puede estimar que son más de 12.000 las instalaciones afectadas, adquiriendo especial significación las instalaciones de combustión superiores a 50 MW (responsables del 64% de las emisiones de CO₂ en la Unión Europea), el conjunto de empresas de producción de cemento clinker, cal, vidrio, sustancias minerales y productos cerámicos (10%) y las refinerías de hidrocarburos (9%).

Las Directivas de la Unión Europea, anteriormente indicadas, establecen que el mercado de permisos de emisión de GEI se desarrollará en periodos de 5 años naturales, excepto el primero que será de tres años (1.1.2005 a 31.12.2007), en las siguientes las etapas:

- 1ª) Solicitud de permisos de emisión de GEI por los titulares de las instalaciones
- 2ª) Elaboración, por cada Estado Miembro, de los respectivos Planes Nacionales de Asignación para cada periodo.
- 3ª) Publicación y notificación de los Planes Nacionales de Asignación a la Comisión de la Unión Europea y a los demás Estados Miembros.
- 4ª) Asignación de los permisos de emisión para cada periodo al titular de cada instalación.
- 5ª) Expedición de los permisos de emisión, por la autoridad competente, correspondientes a cada año del periodo considerado. La fecha límite para esta expedición es el 28 de febrero del año para el cual se expiden los permisos.
- 6ª) Transcurrido un año, entrega, a la autoridad competente por el titular de cada instalación, de los permisos equivalentes a las emisiones totales de esa instalación.

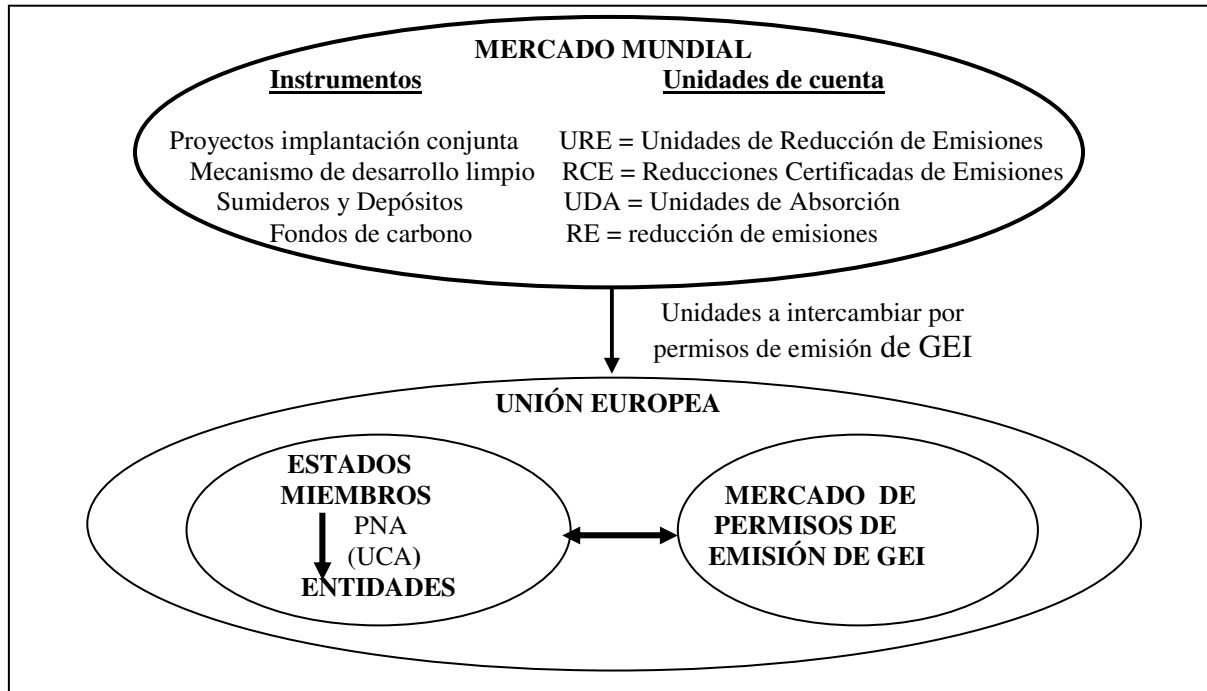
7ª) Verificación, por la autoridad competente, de los informes presentados por los titulares de las instalaciones y, en su caso, sanción y pago de la multa correspondiente a los titulares que no entreguen los permisos suficientes. Dicha multa asciende a 40 €/Tm CO₂ equivalente, para el periodo 1.1.2005 a 31.12.2007 y a 100 €/Tm CO₂ equivalente, para los periodos siguientes, y para cada una de las instalaciones de las que el titular no haya entregado los correspondientes permisos.

El producto a comercializar es el permiso para emitir, a lo largo de un año, una Tm equivalente de CO₂. Dicho permiso puede cubrir las emisiones de todo o parte de una instalación o conjunto de instalaciones, ubicadas en un mismo emplazamiento, operado por un mismo titular, que tiene la potestad de cancelar sus permisos, si lo considera oportuno, en cualquier momento. Para los Estados Miembros de la Unión Europea y sus empresas, las posibilidades de obtener permisos de emisión se reflejan en la Figura 1.

El mercado europeo de permisos de emisión de GEI entró en funcionamiento a comienzos de 2005. Desde entonces tanto los volúmenes de contratación (Tm CO₂) como los precios diarios han sufrido grandes variaciones, pasando de los aproximadamente 7 €/Tm CO₂ iniciales a los 19 €/Tm CO₂ a finales de mayo (http://www.co2-solutions.com/menu_web/index_menu.asp).

2.4. POSIBILIDADES EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR

Las cuestiones ambientales están previstas, expresamente, en el preámbulo del Tratado para la Constitución de un Mercado Común entre Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, firmado, el 26 de marzo de 1991, en la ciudad de Asunción (Paraguay) y se desarrollan teniendo en cuenta los principios emanados de la Declaración de Canela y de la CNUMAD'92 (Laciar, 2003).



Fuente: Elaboración propia

Figura 1 - Alternativas, en la Unión Europea, para obtener permisos de emisión de GEI

Con estas bases, el MERCOSUR crea el Subgrupo de Trabajo N° 6. Medio Ambiente (<http://www.mercosur.org.uy/pagina1esp.htm>), cuyo objetivo general *consiste en formular y proponer estrategias y directrices que garanticen la protección y la integridad del medio ambiente de los Estados Partes en un contexto de libre comercio y consolidación de unión aduanera, asegurando, paralelamente, condiciones ecuanímes de competitividad, teniendo como premisas la excelencia y la eficacia y considerando las Directrices Básicas de Política Ambiental aprobadas por la Resolución N°10/9. A partir de este objetivo general, se destacan los siguientes de carácter específicos:*

- *Promover el desarrollo sostenido a partir de las acciones acordadas que garanticen la integración de los Estados Partes en las áreas de medio ambiente y relaciones económico-comerciales.*
- *Evitar la creación de distorsiones o de nuevas restricciones al comercio.*

- Realizar estudios y proponer acciones y prácticas para la prevención de la contaminación y la degradación del medio ambiente y al mejoramiento de la calidad ambiental en el territorio de los Estados Parte.
- Promover medidas ambientales efectivas y económicamente eficientes.

La Resolución MERCOSUR/GMC/RES. N° 45/02 (http://www.mercosur.org.uy/_pagina1esp.htm) afirma que los instrumentos económicos y los mecanismos de mercado adecuados, voluntarios o regulatorios, pueden desempeñar un papel importante de carácter diferencial en la competitividad de los países, además de complementar la determinación de actitudes y comportamientos en relación al medio ambiente.

El Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente, en vigor desde el 27 de junio de 2004, señala en su artículo 3 f) (<http://www.medioambiente.gov.ar/mercosur/>): los Estados Partes deberán orientarse por (...) el fomento a la internalización de los costos ambientales mediante el uso de instrumentos económicos y regulatorios de gestión.

Todo ello, junto con las posibilidades que brinda el PK y las tradicionales relaciones comerciales internacionales de los países del MERCOSUR, da lugar a que presenten un atractivo considerable, como países de acogida, para la inversión en proyectos asociados al Desarrollo Limpio, los Sumideros y Depósitos y otros relativos a los Fondos de Carbono. La Figura 2 refleja los proyectos, aprobados y en curso, hasta el 30 de mayo de 2005, en el MERCOSUR.

PAÍS DE ACOGIDA	TÍTULO	SITUACIÓN
Argentina	Olavarría Landfill Gas Recovery Project	MDL y FC. Pendiente
Argentina	Landfill gas extraction on the landfill Villa Dominico, Buenos Aires, Argentina	FC. Aprobado

Brasil	Brazil NovaGerar Landfill Gas to Energy Project	MDL. Aprobado
Brasil	Iturama Bagasse Cogeneration Project (IBCP)	MDL y FC. Pendiente
Brasil	Cruz Alta Bagasse Cogeneration Project (CABCP)	MDL. Pendiente
Brasil	Colombo Bagasse Cogeneration Project (CBCP)	MDL. Pendiente
Brasil	Campo Florido Bagasse Cogeneration Project (CFBCP)	MDL y FC. Pendiente
Brasil	São João Landfill Gas to Energy Project (SJ)	FC. Aprobado
Brasil	Lucélia Bagasse Cogeneration Project (LBCP).	FC. Aprobado
Brasil	Rickli Biomass electricity generation project	FC. Aprobado
Brasil	Santa Cândida Bagasse Cogeneration Project (SCBCP)	FC. Aprobado
Brasil	Jalles Machado Bagasse Cogeneration Project (JMBCP)	FC. Aprobado
Brasil	Bandeirantes Landfill Gas to Energy Project (BLFGE).	FC. Aprobado
Brasil	ESTRE's Paulínia Landfill Gas Project (EPLGP)	FC. Aprobado
Brasil	Barralcool Bagasse Cogeneration Project (BBCP)	FC. Aprobado
Brasil	Imbituva Biomass Project	FC. Aprobado
Brasil	Inácio Martins Biomass Project	FC. Aprobado
Brasil	GHG capture and combustion from swine manure management systems at Faxinal dos Guedes and Toledo	FC. Aprobado
Brasil	Caieiras landfill gas emission reduction	FC. Aprobado
Brasil	Onyx gas recovery project – SASA, Brasil	FC. Aprobado
Brasil	Irani biomass electricity generation project	FC. Aprobado
Brasil	UTE Barreiro S.A. Renewable Electricity Generation Project	FC. Aprobado
Brasil	Brasil MARCA Landfill Gas to Energy Project	FC. Aprobado
Brasil	Landfill gas to energy project at Lara landfill, Maua, Brasil	FC. Aprobado

Brasil	Aquarius Hydroelectric Project	FC. Aprobado
Brasil	Salvador da Bahia Landfill Gas Management Project	FC. Aprobado
Brasil	V&M do Brasil Fuel Switch Project	FC. Aprobado

Fuente: Elaboración propia a partir de: <http://cdm.unfccc.int>

Figura 2 - Proyectos vinculados al Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) y Fondos de Carbono (FC). MERCOSUR. 1 de mayo de 2005

3. EL SISTEMA DE GESTIÓN DE COSTOS AMBIENTALES

Las empresas que se ubican en países incluidos en el anexo B del PK y que además por sus características deban incluirse en un Registro de Emisiones contaminantes, deberán prestar especial atención a los costos que pueden derivarse de emisiones superiores a los límites permitidos o asignados. Para estas empresas hay un antes y un después de la vigencia del PK. Es evidente que solamente podrán manejar esta situación si establecen un sistema de gestión ambiental adecuado.

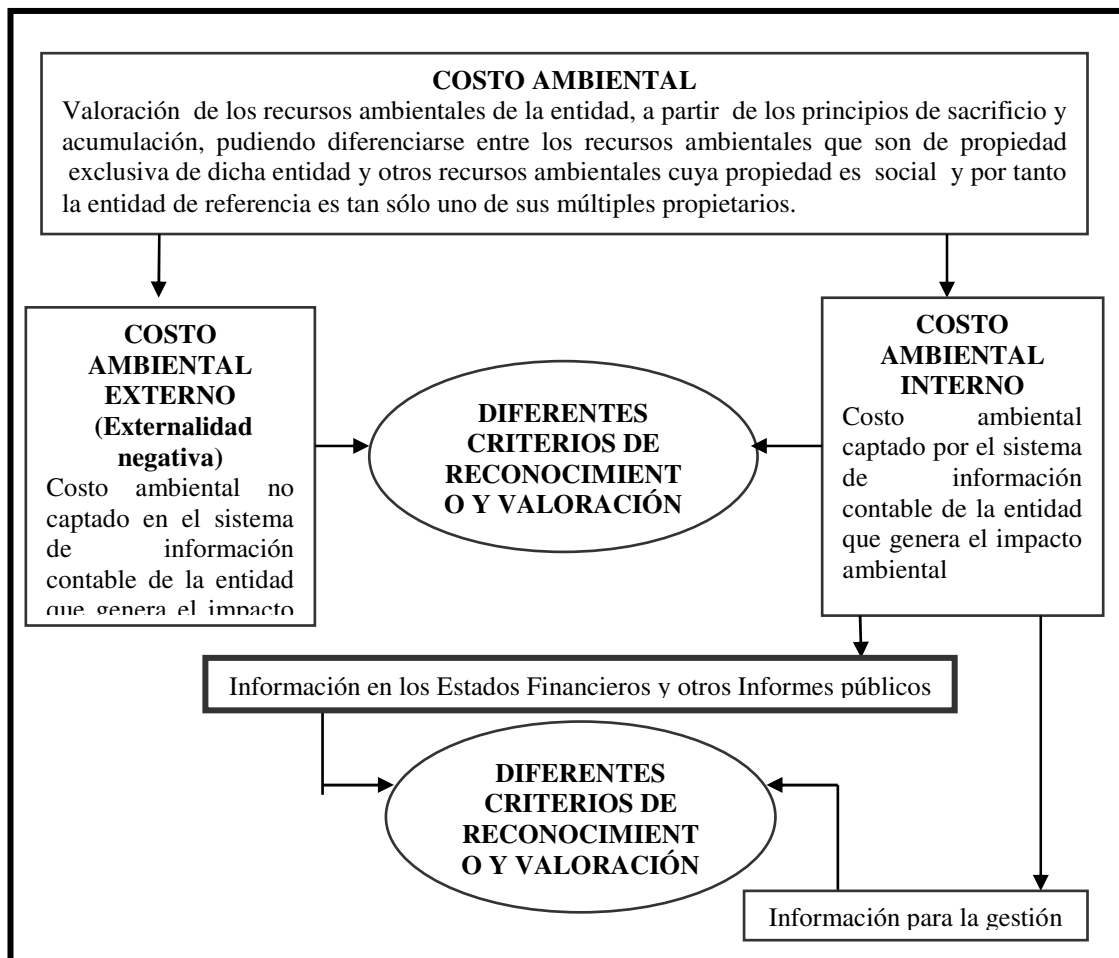
Al diseñar el sistema de información contable que requiere el sistema de gestión ambiental es necesario adoptar como punto de partida que el modelo de planificación y presupuestación que implemente cada organización ha de ser un modelo *a medida*. No obstante pueden establecerse las líneas maestras de dicho proceso, según se indica seguidamente.

En el ámbito económico, con el ecodiagnóstico se trata de identificar la repercusión de las variables ambientales en la organización objeto de la planificación (identificar el origen y los principales GEI que emite la empresa). Este análisis permite señalar los puntos fuertes y débiles del comportamiento ambiental llevado a cabo hasta ese momento por la organización, así como las amenazas y oportunidades que presenta.

La planificación medioambiental concreta las actividades a emprender derivadas del ecodiagnóstico en intervalos temporales. Al incorporar los medios y su cuantía surgen los presupuestos ambientales, ejecutándolos una vez aprobados. Seguidamente, han de compararse las realizaciones con dichos presupuestos y han de identificarse las causas que generan las desviaciones (técnicas y económicas)

La planificación de los productos condiciona las actuaciones a realizar, pues de ella dependen la selección de las tecnologías (patentes, instalaciones, maquinaria, etc.) y de los materiales que dicha producción requiere, así como los efectos ambientales no deseados e incluso, en algunas ocasiones, la localización de las instalaciones.

El término costo presenta dos acepciones (Fernández Cuesta, 2002): como criterio valorativo y como magnitud. Como criterio valorativo, el costo ambiental expresa la valoración de los recursos ambientales de la entidad, a partir de los principios de sacrificio y acumulación, pudiendo diferenciarse entre los recursos ambientales que son de propiedad exclusiva de dicha entidad y otros recursos ambientales cuya propiedad es social y por tanto la entidad de referencia es tan sólo uno de sus múltiples propietarios (Ver Figura 3).



Fuente: Elaboración propia

Figura 3. Concepto de costo ambiental

Con este criterio, es posible diferenciar entre costos ambientales internos y externos de la entidad, siendo los primeros aquellos que la entidad capta en su información económico-financiera y los segundos aquellos que la entidad no refleja en dicha información.

En 2003 afirmábamos (Fernández Cuesta y Fronti de García, 2003): *El recurso atmósfera tiene un costo privado mínimo, pero su costo social puede llegar a ser muy elevado y conducir a la organización a adquirir nuevos recursos con el fin de evitar la emisión de sustancias contaminantes que provoquen lluvia ácida o destrucción de la capa de ozono.* Sin embargo hoy, en 2005, cuando el PK ya está en vigor, el recurso atmósfera puede llegar a tener un costo privado muy alto para aquellas empresas que no se preocupen por gestionar adecuadamente sus costos ambientales.

Como magnitud contable, la consideración del costo solo es posible para los costos ambientales internos, dado que los externos no son captados por el sistema de información contable de la organización. Este concepto nos lleva a una reflexión, el sistema de gestión ambiental después del PK deberá estar preparado para captar, no sólo en los tradicionales valores técnicos sino también términos económicos, las emisiones de GEI dado que las empresas participantes están obligadas a entregar los permisos de emisión suficientes para las emisiones realmente efectuadas.

Así, el costo ambiental se define como el consumo, necesario y debidamente valorado, de factores de producción relacionados con: los recursos naturales necesarios para la producción, la asimilación por el entorno natural de desechos de las actividades de producción y consumo y el conjunto de bienes y servicios ambientales que se orientan a las necesidades del ser humano

Si bien, con carácter general, los problemas derivados de la periodificación (separación de los flujos de resultado por periodos contables) son independientes del concepto de gasto, costo, pérdida, etc., hemos de convenir que en el caso de los recursos ambientales reviste especial significación. En ocasiones ha de relacionarse el consumo de recursos ambientales con los efectos que ocasiona dicho consumo varios periodos contables después.

Cuando la planificación y la presupuestación se realiza sólo a corto plazo, o cuando no se tiene en cuenta que el periodo de transformación de algunos recursos ambientales es muy largo, la

organización puede ver seriamente comprometido su futuro por: omitir uno de los elementos de costo en el cálculo del costo de sus productos, no reconocer determinados costos hasta que no se emprendan acciones legales, y no detectar las repercusiones económico – financieras, derivadas de las causas anteriores, hasta que la situación exige cambios tecnológicos profundos, rápidos y, generalmente, arriesgados.

Por todo ello, es necesario ampliar el horizonte de la planificación y presupuestación de productos y actividades, para iniciarlo con el diseño de productos y actividades y finalizarlo con la eliminación de los contaminantes que pueden generarse una vez consumidos los productos o realizadas las actividades, convirtiéndose dicha eliminación en la última etapa a considerar antes de iniciar un nuevo ciclo.

En función de las actividades que los generan, los costos ambientales pueden clasificarse como sigue (Tejada Ponce, 1999):

- Costos de prevención. Son todos aquellos relacionados con el aseguramiento de la calidad ambiental en la organización, incluyendo los costos de análisis y evaluación (que comprenden todos los elementos que permiten determinar la posición de la organización respecto al entorno vital). Entre estos costos cabe citar los costos de funcionamiento y control del sistema de gestión ambiental, formación del personal para adaptarlo a los requerimientos ambientales, revisión de los procesos, mantenimiento de equipos e instalaciones, diagnóstico de problemas ambientales y la implantación de sus soluciones, actividades de *benchmarking* ambiental, exigencias ambientales de proveedores y clientes, laboratorios(propios o ajenos) de análisis de la calidad ambiental de las actividades desarrolladas por la organización, evaluaciones de impacto ambiental, ecodiagnóstico, homologación y certificación de la gestión ambiental de instalaciones (ISO, EMAS), ecoetiquetado, ecoauditorías, etc.
- Costos de efectos no deseados en los que se incurre al generar daños ambientales externos por no operar en las condiciones ambientales más adecuadas, como por ejemplo los costos derivados de productos dañados o deteriorados, servicios exteriores contratados para eliminar los efectos derivados del fallo ocasionado, accidentes y que no tengan la consideración de pérdidas. Costos de

descontaminación y restauración que se contraen para eliminar los daños, no deseados, al entorno vital, ocasionados por los procesos de transformación, distribución y/o consumo de productos. Este tipo de actividades en ocasiones tienen su origen en la falta o la inadecuación del sistema de gestión ambiental clasificándose en este caso como pérdidas. Sin embargo, estas actividades no siempre se originan por fallos en la gestión ambiental dado que la actividad desarrollada en determinados sectores (minería, siderurgia, eléctrico, construcción, etc.) por su propio objeto es contaminante y por tanto, dentro de los costos derivados de la actividad normal deben incluirse los costos de descontaminación y restauración.

Por su relación con el ciclo de vida técnico de un proyecto, pueden diferenciarse los siguientes costos ambientales:

- Costos ambientales comunes a todas las fases del proyecto derivados de exigencias administrativas, responsabilidades, imagen y relaciones externas e internas, planificación y presupuestación ambiental, componente ambiental de los costos convencionales, etc.
- Costos de diseño y apertura: como los costos ambientales ocasionados por los estudios ambientales para la localización y emplazamiento de instalaciones, la construcción de nuevos emplazamientos, corrección, recuperación y compensación, protección del paisaje y habitats, etc.
- Costos de operación y explotación: equipos y sistemas de control ambiental, ecoetiquetado, certificación ambiental, análisis del ciclo de vida, estudios de viabilidad ambiental, etc.
- Costos de desmantelamiento y cierre: clausura de instalaciones, eliminación, recuperación, inspección, vigilancia y mantenimiento de la zona, etc.

4. INVERSIONES A CORTO Y LARGO PLAZO

La interpretación 3 del IFRIC trata sobre cómo contabilizar la asignación y comercialización de permisos* de emisión concedidos a las empresas. Normalmente el plan de asignación tiene las siguientes características: (*El término ‘permisos’ se utiliza a lo largo de esta interpretación. Sin

embargo, algunos planes de asignación pueden utilizar ‘derecho’, ‘certificado’ o ‘crédito’ para referirse a los instrumentos de reducción de emisiones)

- a) A una empresa que participa en dicho plan (participante) se le fija un nivel máximo de emisiones (límite permitido), asignándole el estado un número de permisos de emisión igual a dicho nivel máximo. Estos permisos se pueden conceder gratuitamente o bien pueden adquirirse del estado.
- b) Cada plan de asignación tiene validez para un determinado periodo (periodo de cumplimiento), que en la Unión Europea es anual.
- c) Las empresas participantes tienen libertad para comprar y vender los permisos. Por lo tanto, una empresa participante tiene diversas alternativas:
 - Limitar sus emisiones al nivel permitido.
 - Reducir sus emisiones por debajo de ese nivel y transferir los permisos que no necesite.
 - Exceder el nivel permitido, en cuyo caso tendrá que adquirir permisos adicionales para cubrir el exceso de emisiones pues de lo contrario será sancionada (ver apartado d).
 - Vender todos o algunos de sus permisos con la idea de comprar, en un momento posterior, un número de permisos igual al de sus emisiones.
 - Adquirir permisos de emisión, en el mercado internacional, mediante intercambio con las unidades generadas por los mecanismos flexibles (aplicación conjunta y desarrollo limpio), los sumideros y depósitos de GEI y los fondos de carbono.
- d) Al final de cada periodo anual, cada empresa participante ha de entregar un número de permisos igual al de sus emisiones. Si una empresa no cumple con el número de permisos, será sancionada mediante el pago al contado de una multa, la reducción del número de permisos que se le asignen en los periodos siguientes, la restricción en las operaciones de las empresas, o una combinación de todos ellos.
- e) El mercado europeo tiene en cuenta la actuación de agentes mediadores (*brokers*) y otras instituciones de gestión, que facilitan el intercambio de permisos a las empresas participantes en

dicho mercado. La presencia de estos intermediarios ha facilitado la creación de un mercado en el que el activo subyacente son los permisos de emisión, de acuerdo con la definición de la NIC 38 (Activos Intangibles – IASB 2004).

Un plan de asignación de permisos de emisión y su correspondiente mercado contempla las siguientes registraciones contables (Fronti, Vázquez, Bongianino 2004):

- Activos. Son los permisos de emisión de GEI que posee la entidad (activos intangibles),
- Subvenciones oficiales. En principio la subvención se considerará como ingreso diferido en el balance y sucesivamente se considerará como ingreso, de modo sistemático, en el periodo para el cual los permisos de emisión fueron asignados, sin tener en cuenta si se conservan o se venden.
- Pasivos, por la obligación de entregar un número de permisos de emisión igual a la cantidad de emisiones realizadas. A medida de que se produzcan estas emisiones, la obligación de atender las emisiones realizadas es un pasivo que está incluido en las provisiones de la NIC 37. Habrá de valorarse según la mejor estimación de los gastos necesarios para ajustar las obligaciones presentes al día del cierre del balance. Éste será el valor del mercado* correspondiente a los permisos requeridos para atender las emisiones asentadas hasta el día del cierre del balance. (*En Europa: Market price = Valor de mercado. Valor de mercado = Importe pactado entre comprador y vendedor (precio de mercado) + gastos adicionales necesarios para realizar dicha transacción. Estos gastos adicionales pueden llegar a superar en precio de mercado, como ocurre actualmente en la obtención de permisos a partir de proyectos MDL)

Los permisos, ya sean subvencionados por el estado o comprados, se consideran como activos intangibles que han de contabilizarse según la NIC 38. Los permisos emitidos por menos de su valor razonable* habrán de ser contabilizados, inicialmente, a su valor razonable. (*En Europa: Fair value = Valor razonable)

De acuerdo con lo anterior y lo indicado en la Figura 4, un sistema de permisos de emisión por cuotas, con las adaptaciones que corresponda, nos merece las siguientes reflexiones:

- Los permisos de emisión deben ser reconocidos como Activos, puesto que se trata de recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos del pasado y de los que se esperan beneficios en el futuro. Ello se pone de manifiesto por la naturaleza negociable de los permisos de emisión, que pueden ser vendidos o utilizados para cancelar obligaciones.
- Dichos activos deben reconocerse siempre, tanto si provienen de adquisiciones a otras empresas como de concesiones entregadas por el estado a título gratuito.
- La naturaleza de los permisos de emisión, encuadra en la definición de activo intangible dada. En tal sentido, las cuotas por permisos de emisión que el estado le reconoce a una empresa representan el valor máximo que la comunidad está dispuesta a tolerar a dicha empresa por el daño ambiental que suponen sus emisiones de GEI, en sintonía con el concepto de desarrollo sostenible.

Se pueden recibir mediante	<ul style="list-style-type: none"> • Asignación gratuita • Asignación por subasta • Compra a otras entidades • Compra, en el mercado europeo, de permisos de emisión de GEI • Intercambio, en el mercado internacional, por unidades generadas por proyectos de desarrollo limpio (RCE), aplicación conjunta (URE), sumideros y depósitos (UDA) y fondos de carbono (RE).
Validez de la asignación	<ul style="list-style-type: none"> • Año natural • Los permisos se asignan al principio (en la Unión Europea antes del 28 de febrero) • Las rendiciones se realizan al final del período (en la Unión Europea antes del 30 de abril)
Comercialización	<ul style="list-style-type: none"> • Conservar todos los permisos si: Emisiones reales = UCA + permisos comprados + permisos intercambiados en el mercado internacional • Transferir los permisos sobrantes si: Emisiones reales < UCA + permisos comprados + permisos intercambiados en el mercado internacional

	<ul style="list-style-type: none"> • Obtener permisos adicionales si: Emisiones reales > UCA + permisos comprados + permisos intercambiados en el mercado internacional
Procedimiento al final de cada año	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobación de las emisiones reales • La empresa debe entregar un número de permisos igual a sus emisiones reales • La entrega insuficiente de permisos ocasiona: <ul style="list-style-type: none"> - Pago al contado de una sanción - Obligación de entregar, en el periodo siguiente, los permisos que faltan • La entrega insuficiente de permisos <u>puede</u> ocasionar: <ul style="list-style-type: none"> - Reducción numero de permisos asignados en los años siguientes - Restricciones en las operaciones de la empresa
Contabilización	<ul style="list-style-type: none"> • Activos intangible por los permisos • Subvenciones oficiales • Pasivos ciertos y Provisiones para responsabilidades, por las emisiones de GEI • Ingresos y costos, derivados de las operaciones de compra-venta de permisos y de intercambio en el mercado internacional

Fuente: Elaboración propia

Figura 4. Permisos de Emisión de GEI en la Unión Europea

- Descartamos estar en presencia de activos financieros, dado que, aunque exista un mercado activo de intercambio de permisos, el objetivo de la entidad que realiza emisiones de GEI no puede consistir, exclusivamente, en obtener una renta especulativa (Bursesí y Suarez Kimura, 2004).
- Los permisos de emisión concedidos a la empresa por parte del estado en forma gratuita deben ser reconocidos a su valor corriente al momento del otorgamiento, siempre que exista un mercado activo (NIC 38-2004).

- A medida que se van produciendo las emisiones de GEI, la empresa asume un pasivo que consiste en la obligación de entregar los permisos de emisión y, en su caso, pagar una sanción pecuniaria.
- Los permisos (activo) y la obligación (pasivo) tienen existencia independiente, por lo que no deben ser compensados. Una entidad puede utilizar los permisos para cancelar el pasivo pero esto puede no ser necesariamente así, puesto caben otras alternativas: como vender los permisos, reducir las emisiones de GEI, comprar nuevos permisos en el mercado, pagar las sanciones, etc.
- El criterio de valorar los permisos a su valor de costo y medir el pasivo por emisiones a su valor probable de cancelación no adecuado, puesto que podría darse la paradoja que una entidad que realizó emisiones de GEI equivalentes a sus cuotas por permisos de emisión en existencia, ante un incremento del valor de las cuotas al cierre, deba reconocer una pérdida. (Bursesí y Suarez Kimura, 2004).
- El pasivo por emisiones aparece únicamente cuando la empresa emite GEI, y es esta emisión el hecho generador de la obligación. No existe pasivo en el momento de la obtención de los permisos del estado en forma gratuita, como así tampoco en el momento de la venta de los permisos durante el ejercicio.

CONCLUSIONES

La entrada en vigor del PK repercute directamente en las empresas, modificando sus inversiones y planes financieros, sus ingresos y gastos y sus niveles de riesgo.

Para las empresas de los países en vías de desarrollo, supone una ampliación de las posibles fuentes de financiación, cuyo costo que puede reducirse considerablemente, destinadas a la inversión en tecnologías ambientalmente sostenibles. Para las empresas emisoras de GEI de los países desarrollados puede dar lugar a un recorte importante de su actividad productiva, a nuevas actividades de mejora tecnológica ambientalmente más sostenible y a una mayor presencia internacional a través de la aplicación de los mecanismos de flexibilidad establecidos en dicho Protocolo (comercio de

permisos de emisión, proyectos internacionales de desarrollo limpio, de inversión conjunta y de sumideros y depósitos de gases de efecto invernadero) y una mayor participación en los fondos de carbono.

Todo ello repercute en los costos ambientales y en la información que las empresas afectadas han de hacer pública en sus estados contables para uso externo obligatorios.

La asignación, por los respectivos planes nacionales de los estados miembros de la Unión Europea, de permisos de emisión de GEI, su comercialización y la obtención de un mayor número de permisos mediante intercambio en el mercado internacional afecta directamente a los activos intangibles de las entidades incluidas en dichos planes de asignación. Además, los permisos pueden ser el activo subyacente de diversas inversiones financieras (especulativas, de triple resultado, fondos de carbono, futuros, inversiones en empresas de países en vías de desarrollo, etc.), por lo que la cartera de inversiones financieras también se puede ver modificada.

Las consecuencias sobre los presupuestos operativos son inmediatas. La limitación de la cantidad de toneladas a emitir de GEI puede ser una restricción significativa de la capacidad de producción, pero además, la sustitución de materiales energéticos emisores de GEI por otros menos contaminantes también puede provocar una variación significativa de los costos de producción y, previsiblemente en un futuro no muy lejano, de comercialización (en particular transporte). A ello han de añadirse los costos derivados de los efectos no deseados y, en su caso, los nuevos ingresos proporcionados por la venta de permisos de emisión de GEI.

Los estados contables para uso externo obligatorios han de reflejar esta situación cuando afecte significativamente al patrimonio de la empresa. Por ello, el IFRIC ha publicado su interpretación IFRIC 3 *Emission Rights*, que debería haber entrado en vigor el 1 de marzo de 2005. Sin embargo, el modelo asimétrico que propone para la valoración de los permisos de emisión de GEI (activos intangibles) y las obligaciones derivadas de las emisiones realmente realizadas, no ha sido aprobado por el EFRAG, de ahí que actualmente dicha interpretación no sea obligatoria en la Unión Europea.

Por otra parte, la entrada en vigor del PK puede dar lugar a un cambio en la percepción social de las empresas. Dado que la información sobre emisiones de GEI es de fácil acceso y gratuita, las empresas con mayores emisiones pueden verse rechazadas por sus partícipes actuales y potenciales si no actúan de forma inmediata, por lo que es previsible un aumento de la demanda de información contable ambiental voluntaria.

Este es el momento de establecer un consenso entre los contadores a fin de que el lenguaje contable, más allá de las diferencias culturales, sea un lenguaje común que permita un desarrollo económico mas sostenible.

BIBLIOGRAFÍA

BURSESI – SUAREZ KIMURA, 2004: “Tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, anales de la XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Buenos Aires, noviembre 2004.

FERNÁNDEZ CUESTA, 2002: Unas definiciones polémicas: medio ambiente y gasto ambiental. *Técnica Contable*. España ISSN: 0210-2129. V XLI. N. 643. P. 565-574

FRONTI DE GARCÍA, L y FERNÁNDEZ CUESTA, C, 2004: “La información contable ambiental y la convención marco sobre el cambio climático” anales de la XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Buenos Aires, noviembre 2004.

FRONTI, VAZQUEZ, BONGIANINO, 2004: El desafío ambiental. Sus implicancias en las mediciones de intangibles. *La contabilidad Ambiental. Pahlen – Fronti*. P. 53-70. Ed. Cooperativas.

LACIAR, 2003: *Medio Ambiente y desarrollo sustentable. Los desafíos del MERCOSUR*. Ciudad Argentina Ed. Buenos Aires-Madrid.

TEJADA PONCE, 1999: *La gestión y el control socio-económico de las interacciones empresa-medio ambiente. Contribuciones de la contabilidad a la gestión sostenible de la empresa*. ICAC. Madrid.

IASB, 2003: *Normas Internacionales de Información Financiera*. IASB. Londres

ICAC, 2005 <http://www.icac.mineco.es/reglanic.htm>

PNUMA, 2003: *Cambio climático. Compendio informativo*.

http://www.unfccc.int/resource/iuckit/infokit_es.pdf

UNFCCC, 2005: *Kyoto Protocol. Status Of Ratification*. <http://unfccc.int/resource/kpstats.pdf>

UNITED NATIONS, 2004: *Framework Convention On Climate Change: Status Of Ratification*.

<http://unfccc.int/resource/conv/ratlist.pdf> Última modificación 24.5.2004.

ANEXO A: ACRÓNIMOS

EPER: Registro Europeo de emisiones contaminantes. <http://www.eper.cec.eu.int/>

GEI: Gases de efecto invernadero

MDL: Mecanismo de desarrollo limpio, establecido en el artículo 12 del PK

PIC: Proyecto de implantación conjunta, establecido en el artículo 6 del PK

PK: Protocolo de Kioto. <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.html>

RCE: Unidades (*Tm equivalentes de CO₂*) de reducción certificada de emisiones, obtenidas mediante MDL.

RE: Unidades (*Tm equivalentes de CO₂*) de reducción de emisiones, obtenidas mediante fondos de carbono.

UCA: Unidades (*Tm equivalentes de CO₂*) asignadas en el plan nacional de asignación

UDA: Unidades (*Tm equivalentes de CO₂*) de absorción de emisiones, obtenidas mediante sumideros y depósitos de GEI.

URE: Unidades (*Tm equivalentes de CO₂*) de reducción de emisiones, obtenidas mediante PIC.

Revista del Instituto International de Costos

ESTUDO DE CASO: IMPLEMENTAÇÃO DE CONTABILIDADE AMBIENTAL

Teresa Cristina Pereira Eugénio

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria – Instituto Politécnico de Leiria – Portugal

Endereço para Correspondência

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria

Departamento de Gestão e Economia

Morro do Lena, Alto Vieiro

Apart. 4163 – 2411-901 Leiria

Portugal

Tel. 244 820 300 Fax: 244820310

e-mail: teugenio@estg.ipleiria.pt

ESTUDO DE CASO: IMPLEMENTAÇÃO DE CONTABILIDADE AMBIENTAL

RESUMO

A prática da contabilidade social e ambiental remota aos anos 60/70 (Gray and Bebbington, 2001, Parker, 2005, Guthrie and Abeysekera, 2006), com maiores desenvolvimentos na década de 80 (Adams, 2004). Gray, (2002) refere que esta disciplina atingiu a sua maturidade precisamente em 1980 e em 1990 o tópico ambiente tornou-se o “talismã do mundo”. No entanto, o seu desenvolvimento estendeu-se de forma diferente pelo mundo. Portugal assim como outros países da Europa despertou para esta temática no final dos anos 90, embora ainda hoje a maioria das empresas portuguesas esteja agora a dar os primeiros passos na divulgação da informação ambiental.

Este trabalho pretende ser um contributo para as empresas que têm por objectivo introduzir as matérias ambientais nos seus sistemas de gestão e contabilidade. Na base deste estudo esteve uma empresa que se dedica ao fabrico de portas e janelas em madeira situada na zona centro de Portugal. A recolha de evidência baseou-se na análise de documentação disponível na empresa relativa a dados ambientais e dados financeiros, recolha de elementos do sector, visitas à fábrica e reuniões com o responsável. Esta empresa não era certificada por nenhum sistema de gestão ambiental e no passado nunca tinha produzido e divulgado informação financeira de carácter ambiental.

Pretendemos com este estudo identificar as fases de um trabalho de recolha de informação prévia e de implementação de um modelo que possa ser aplicado a qualquer empresa na produção de informação financeira completa, onde constem os valores ambientais e de onde se possa fazer uma análise global da empresa como um todo, identificando o seu desempenho em termos de custos e proveitos ambientais.

Palavras chave: Estudo de caso, contabilidade ambiental, divulgação de informação financeira ambiental.

Recebido em Março de 2006; Aprovado em Novembro de 2006.

1. Introdução

“I believe, act as one of the more persuasive arguments that the social and environmental accounting project is beginning to gain a maturity, depth and direction it has lacked for most of its history”.

(Gray, 2002, p. 696)

Actualmente a contabilidade tradicional tem limitações no registo e contabilização de certas transacções ligadas aos impactos ambientais. Existe a necessidade de adoptar uma contabilidade ambiental que permita pelo menos a incorporação no sistema tradicional de todas as variáveis ambientais, de modo a que a informação contabilística reflecta as decisões que a empresa adopta em matéria ambiental. Não quer isto dizer que seja um sistema de contabilidade duplo. Pretende-se que as matérias ambientais sejam introduzidas no actual sistema contabilístico da empresa (ver Ferreira, 2005).

Foi nesta perspectiva que se elaborou o presente trabalho, constituído por um case study do qual apenas se apresenta um resumo. Este trabalho pretende ser um contributo em matéria de gestão e contabilidade dos impactos ambientais, embora conscientes das limitações por ser um tema ainda novo em Portugal, onde a bibliografia disponível sobre determinados aspectos é praticamente inexistente. No entanto nos últimos anos o interesse sobre a publicação de trabalhos nesta área tem aumentado. Deegan, 2002 descreve os contornos da área de investigação da contabilidade social e ambiental referindo que vários *journals* estão mais receptivos à publicação de artigos nesta área. Podemos encontrar um número razoável de artigos sobre SEA (Social Environmental Accounting) em *journals* como: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Accounting, Organizations and Society*, *Journal of Accounting and Public Policy*, entre outros. (Parker, 2005 e Gray, 2002).

A empresa em estudo é a Irmade – Indústrias de Revestimento de Madeiras, SA, que se dedica ao fabrico de portas e janelas de interiores tendo como matéria-prima base a madeira. Nesta empresa, apesar de existir uma preocupação com o ambiente e ter já vários relatórios ambientais elaborados no sentido de cumprir com a legislação ambiental em vigor, em termos de contabilidade ambiental nada é feito (esta é a situação de muitas empresas portuguesas). Este foi um obstáculo mas também um desafio: tentar dar sugestões e dicas para uma melhor gestão ambiental e para produzir informação contabilística ambiental. Para a elaboração deste estudo foi feita revisão bibliográfica, visitas à fábrica, troca de informação com outros investigadores desta matéria, reuniões com os responsáveis pela empresa e análise documentos, com o objectivo de apresentar um trabalho de investigação, reflexão e cunho pessoal.

No próximo ponto apresenta-se uma perspectiva histórica resumida de SEA e conceitos associados. No terceiro ponto apresenta-se de forma resumida o sector das madeiras, especificando a indústria de carpintaria, indústria em que a empresa em estudo se insere. No quarto ponto investiga-se a história, estrutura organizacional, mercados, produtos, processos produtivos e sistema de informação da empresa, com o objectivo de conhecer a empresa para a sua análise do ponto de vista ambiental. No quinto ponto apresenta-se os principais elementos a serem analisados para uma correcta gestão e contabilidade ambiental, tecendo as alterações e sugestões para a produção de informação contabilística ambiental. No ultimo ponto apresentam-se as conclusões.

2. Perspectiva histórica e conceitos

A prática da contabilidade social e ambiental remota aos anos 60/70 (Gray and Bebbington, 2001, Parker, 2005) com maiores desenvolvimentos na década de 80 (Adams, 2004). Gray, (2002) refere que esta disciplina atingiu a sua maturidade precisamente em 1980 e em 1990 o tópico ambiente tornou-se o “talismã do mundo”! O diálogo sobre as questões sociais e ambientais com os stakeholders passou a

significar rejuvenescimento das organizações. Podemos dizer que na década de 90 se verificou uma “welcome distraction” para os relatórios sociais e ambientais (Tinker and Gray, 2003) e o número de empresas que começaram a divulgar informação desta natureza cresceu significativamente. Estes relatórios descrevem os impactos sociais e ambientais, usando informação quantitativa e qualitativa assim como imagens escolhidas cuidadosamente (Thomson and Bebbinton, 2005). O aumento de interesse pelas questões sociais e ambientais foi acompanhado por um aumento de estudos e publicações académicas (Gray, 2002; Deegan, 2002; Parker, 2005; Mathews, 1997).

A década de 80 é importante para o aumento de divulgação social, ambiental e ética (Adams, 2004, p. 731), verificando-se que na década de 90 os temas abordados tem maior incidência em questões ambientais que questões sociais. Podemos afirmar que a literatura em contabilidade social e ambiental alterou os seus temas de análise. Antes eram dominados por labour concerns (information disclosure to employees and their consequent decision-making, collective bargaining, the role of trade unions, and wider theoretical issues on the nature of work and employment), e a partir do anos 90 começou a ser dominada por environmental issues². (Gray, 2002, p. 695). A investigação em contabilidade social e ambiental acompanhou esta tendência, como refere Paker 2005, p. 852, “in the 1988-2003 period, environmental dominated the SEA agenda”. Em Portugal, este despertar aconteceu mais tarde, no fim da década de 90, início do novo século.

Temas como social justice, environmental degradation, accounting politics, morality (Tinker and Gray, 2003; Lehman, 1999); political nature of the linguistic dualisms (Everett, 2004), labour and environmental intentions, and performance (Gray, 2002), começaram também a aparecer relacionadas à contabilidade ambiental e social. Ao ler vários estudos percebemos que a designação desta área de investigação pode aparecer como: corporate social accounts and corporate social reports (Cooper et al, 2005, p. 954), social accounting, social and environmental report, social and environmental accounting.

² Com exceções como as referidas por Gray, 2002, p. 695: “Ullmann (1976) and Dierkes and Preston (1977) gave us two of the earliest examples of environmental accounting, witch was concern to the increase of environmental disclosures in firm’s reports”.

Ao analisar a história da SEA (Social and Environmental Accounting) percebemos que a “disciplina mãe” era apelidada de contabilidade social, com o crescente interesse pela questão ambiental, passou a ser apelidada de contabilidade social e ambiental. Mathews and Perera, 1996, p. 364, consideram a contabilidade social como uma extensão da divulgação em áreas não tradicionais provendo informação sobre empregados, produtos, serviços à comunidade e prevenção ou redução da poluição. Considera a questão ambiental como fazendo parte da contabilidade social. Actualmente generalizou-se este termo e prefere-se, como Gray, 2002, p. 687, utiliza-lo de forma genérica independentemente dos diferentes aspectos em que aparece: social responsibility accounting; social audits; corporate social reporting; employee and employment reporting; stakeholder dialogue reporting; environmental accounting and reporting.

Dada esta crescente importância atribuída ao ambiente, muitas empresas passaram a relatar mais informação ambiental, aparecendo relatórios autónomos que versavam apenas sobre o assunto: ambiente (Adams, 2004). Para esta situação pode ter contribuído o aumento de legislação que muitas vezes obriga à divulgação de informação ambiental por parte das empresas³. Adams and Roberts, 1998, p. 3, referem que: “Corporate social accountability is likely to be an increasingly important element of the Western European psyche in the years to follow, evidenced not only by corporate, professional and academic developments, but also by the increasing legislative developments of the European Union and European Economic Area requiring greater corporate social responsibility and accountability (see Gray *et al.*, 1996).” O presente estudo tem o seu enfoque apenas nas questões ambientais.

³ Na Europa a publicação da Comissão Recommendation of 30 May in the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies (2001/453/EC) veio sugerir que os Estados Membros adaptassem as suas orientações internamente. Em Outubro de 2004 a PriceWaterhouseCoopers, divulgou um estudo intitulado: “Implementation in Member States of Commission Recommendation on Treatment of Environmental Issues in Companies’ Financial Reports”. Este estudo transmite-nos o ponto de situação sobre a implementação da Recomendação da Comissão Europeia por parte dos diferentes membros da EU. Pela sua análise percebemos que nem todos os países adoptaram a maioria das suas orientações, no entanto foi sem dúvida um passo importante em termos de regulamentação desta temática. Em Portugal, na sequência desta recomendação foi publicada a Directriz Contabilística 29 – Matérias Ambientais, pela Comissão de Normalização Contabilística. Para mais detalhes ver Eugénio, 2004.

3. Sector das madeiras – Breve apresentação

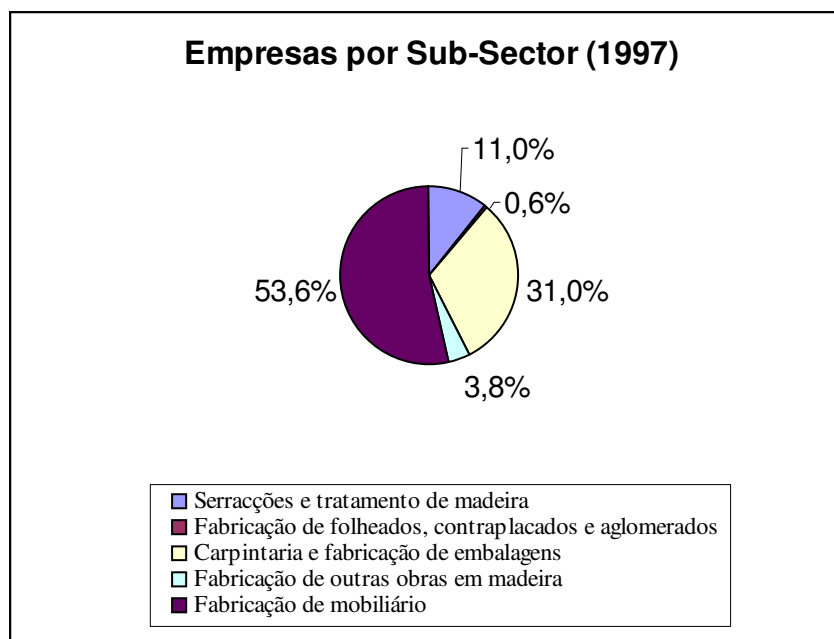
O sector das madeiras é constituído pelo conjunto das indústrias de transformação de materiais lenhosos produzindo produtos finais em madeira ou com incorporação em madeira. São identificadas como um conjunto de indústrias integradas na fileira florestal devido à importância que assume a matéria-prima “materiais lenhosos” na actividade da produção.

Na Europa dos doze, Portugal, tinha um lugar de destaque na transformação da madeira, a par da Espanha e da Alemanha. Com a entrada da Áustria, da Finlândia e da Suécia na Comunidade Europeia, em 1995, a importância relativa destas indústrias para a produção comunitária, nomeadamente para a indústria de transformação da madeira, cresceu cerca de 30% (Inofor, 2000).

Estas indústrias são constituídas principalmente por empresas de pequenas dimensão. Em Portugal foram registados em 1997, 6995 estabelecimentos deste sector dos quais apenas 15 tinham mais de 200 trabalhadores e 6 mais de 400, sendo que mais de metade do total (52,5%) tinham menos de 5 trabalhadores. Em relação à localização geográfica, este sector tem forte incidência no Norte e Centro do país, registando-se cerca de 60% do número de empresas no Norte.

Este sector é globalmente pouco internacionalizado. Indicadores desta situação são, por exemplo, o peso reduzido do investimento no estrangeiro de empresas de madeira e mobiliário contido nos projectos apoiados no âmbito de internacionalizações e a reduzida percentagem de importações e exportações.

No gráfico seguinte apresentamos o posicionamento das indústrias (sub-sectores do sector das madeiras) que estão mais próximas da actividade a que se dedica a empresa do nosso estudo. Destacam-se destas a fabricação de mobiliário que representa 53.6% e a carpintaria que representa 31%.



Fonte: Inofor, 2000, p.17

Gráfico 1 - Empresas por Sub-Sector das Madeiras

3.1. Questões Ambientais no Sector das Madeiras

Este sector tem sido objecto de legislação específica em matéria ambiental. Assim, têm sido produzidas normas, directrizes e regulamentos associados às políticas florestais sustentáveis e à protecção de florestas tropicais, reciclagem de produtos e reutilização de produtos lenhosos e também à protecção do *design* de obras de madeira e à harmonização de políticas nacionais em matéria de certificação e qualidade de produtos intermédios e finais da madeira. Verifica-se ainda uma preocupação na Comunidade Europeia nas áreas da qualidade, prevenção do ambiente, condições de utilização e qualidade das matérias-primas.

As indústrias do sector das madeiras não são consideradas as mais poluentes. No entanto, vários são os resíduos produzidos por estas indústrias. Alguns deles são aproveitados para a produção de outros

produtos voltando a entrar nesse ou noutro processo produtivo. A montante estão os produtos florestais que proporcionam a disponibilidade anual dos resíduos (deixados nas matas e que provêm de cortes e desbastes) de cerca de 3,5 milhões de toneladas. Tais resíduos que constituem a parte “nobre” da biomassa florestal podem ser utilizados como combustível para a produção de energia (eléctrica ou calórica), podendo resultar daí uma poupança energética significativa equivalente a 13 milhões de barris de petróleo (Portela, 1993). O aproveitamento da biomassa florestal seria ainda de extrema utilidade na medida em que a limpeza das florestas é essencial à diminuição e contenção dos fogos florestais. Também as indústrias florestais, como as serrações, produzem resíduos avultados como a serradura, carrasca e estilha que já são utilizados nas empresas de celulose e de aglomerados como matéria-prima ou fonte de energia.

4. A empresa em estudo - Irmade, SA

A Irmade – Indústria de Revestimento de Madeiras, S.A, localizada na zona centro de Portugal, tem como actividade principal o fabrico de portas de interior em madeira. Possui uma área total de cerca de 50 000m² e um espaço coberto de aproximadamente 12 000 m². De acordo com a grelha de classificação estatística adoptada pelo INE (Instituto Nacional de Estatística) e pelo Departamento de Estatística do Ministério do Trabalho e da Solidariedade esta actividade enquadra-se na *Indústria de carpintaria e outros produtos em madeira* (portas, caixilharia para madeira, aros de portas e janelas, componentes para mobiliário, elementos para a construção civil, e outros).

A Irmade foi constituída em 1974, está organizada com base numa estrutura do tipo funcional, onde é visível a descentralização das funções e a consequente especialização dos cargos, como necessidade de adaptação a situações cada vez mais complexas, originadas pela sua própria estratégia de crescimento. Em 1995, iniciou a implementação do Sistema de Garantia de Qualidade, que teve como objectivo clarificar e delegar as tarefas criando simultaneamente uma Direcção de Gestão de Qualidade, sendo

actualmente uma empresa certificada pela norma ISO 9002. Conta com cerca de 100 colaboradores e 65% da produção é exportada para Irlanda, Holanda e Inglaterra e os restantes 35% destinados ao mercado nacional, principalmente para a zona Litoral Centro.

A Irmade como empresa do sub-sector da carpintaria identifica-se com o padrão estabelecido: “As carpintarias, cujo produto se dedica quase exclusivamente à construção civil (90% do valor total, sendo o restante para mobiliário) e em que a actividade principal consiste na fabricação de portas, maioritariamente para exportação. Além da fabricação de portas, dedica-se à produção de caixilharia para janelas, parquet e outros elementos de construção. Utiliza como matéria prima rolaria de pinho e eucalipto, madeira esquadriada e painéis de madeira” (GGG, 1993, p. 35).

Esta empresa encontra-se muito dependente da construção civil e a sua estrutura de custos apresenta um peso muito elevado de matérias-primas florestais, que oscila entre 55% e 60% dos custos totais, de onde se conclui acerca da necessidade de um maior aproveitamento da madeira utilizada para que se atinjam níveis suficientes de rentabilidade. Face a esta questão a Irmade decidiu aproveitar os desperdícios da matéria-prima da produção de portas para fazer um novo produto que vende principalmente para as grandes cadeias de hipermercados: as briquetes, também conhecidas como lenha de cidade.

A empresa tem três processos produtivos, dois para as portas de madeira que numa primeira abordagem parecem ser homogéneas mas que se dividem em 2 categorias: portas planas (normais ou corta fogo dependendo do interior) e portas de estilo. Além do processo produtivo das portas, existe também o processo produtivo das briquetes. As briquetes são produtos fabricados com a serradura e os desperdícios provenientes da serração, esquadriadoras, serras múltiplas, lixadoras, orladoras, garlopas e desengossadeiras, sendo canalizados para um grande silo por meio de aspiradores junto às máquinas e encaminhados para a máquina de briquetes que conjugando a pressão de ar com uma temperatura de aproximadamente 300°C produz este substituto da lenha tradicional com a vantagem de ser mais limpa, não ter qualquer aglomerante químico e de libertar mais kilocalorias na sua combustão.

Estes processos produtivos foram analisados com cuidado no sentido de perceber as fontes geradoras de resíduos, e com impacto no ambiente para numa fase posterior perceber que tipo de informação ambiental seria necessário introduzir no sistema de produção de informação contabilística.

O sistema de informação contabilístico actual restringe-se a uma contabilidade geral estruturada de acordo com o POC (Plano Oficial de Contabilidade) e uma contabilidade de custos por grandes funções: produção, aprovisionamento, distribuição, administração e financeira. O sistema de informação implementado segrega as demonstrações financeiras históricas como sejam o balanço e as demonstrações de resultados por natureza.

A determinação dos custos é feita extra-contabilisticamente pelo responsável da produção em ligação com o responsável financeiro. Todavia, o departamento de contabilidade reflecte todos os custos por natureza na classe 9 (contabilidade analítica) por funções agrupadoras, não existindo um sistema de contabilidade analítica que proporcione a informação pormenorizada, pois o custo é determinado extra-contabilisticamente como foi referido. No final do ano é emitido o relatório e contas sem qualquer referência a questões ambientais.

5. Gestão e Contabilidade Ambiental na Irmade

Foi feita uma análise em termos de perspectivas futuras da empresa com o objectivo de compreender o posicionamento das matérias ambientais nas prioridades desta empresa, e um diagnóstico aprofundado analisando os pontos sugeridos pela *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (1996) acerca da sua gestão ambiental. Dada a limitação de tamanho deste estudo esta informação não foi incluída, uma vez que não interfere nas conclusões que se pretendem obter. No entanto estas análises são importantes em qualquer empresa quando se inicia um trabalho deste tipo.

Os pontos analisados foram: 1. Gestão ambiental: políticas, práticas, princípios, normas estabelecidas e sistema de controlo vigente; 2. Gestão de materiais: incluindo armazenamento, embalagem e distribuição dos produtos; 3. Gestão da produção: impacto ambiental dos processos, o funcionamento, consumo de energia e tratamento dos desperdícios; 4. Contaminação do meio natural: incluindo o uso de recursos, ar, energia, água e solo; 5. Segurança e higiene: incluindo plano de emergência, análise de riscos, segurança do pessoal, protecção das instalações.

5. 1. Informação financeira ambiental

Em termos gerais, um estudo de caso pretende investigar “contemporary phenomenon within its real life context” (Yin, 1994, p. 13). Como método de investigação pretende contribuir para “uniquely to our knowledge of individual, organizational, social and political phenomena” (Yin, 1994, p. 2). Os estudos de caso envolvem o investigador de forma a elaborar um estudo aprofundado de uma organização recorrendo a uma variedade de evidência (Larrinaga-Gonzalez and Bebbington, 2001, p. 276). Com este objectivo, na fase seguinte analisou-se as contas da Irmade através do seu relatório e contas e realizamos entrevistas ao Director Financeiro. Concluiu-se que a informação ambiental não existe, não é incluída nas demonstrações financeiras e o seu POC (Plano Oficial de Contas) não está preparado para o registo contabilístico da informação financeira ambiental.

Na tentativa de colmatar esta lacuna, deixam-se algumas indicações e sugestões a serem aplicadas na Irmade com o objectivo de serem introduzidas informações ambientais no seu processo contabilístico e na divulgação no futuro relatório e contas ou em modelo separado.

Como já foi referido, a Irmade tem implementado um sistema de contabilidade geral que lhe permite obter as peças contabilísticas obrigatórias e cumprir com as exigências legais em vigor. No curto prazo pensa implementar um sistema de Contabilidade Analítica que lhe permita apurar com exactidão o custo dos produtos. Dado que a gerência partilha da ideia que a contabilidade é o principal sistema de informação de uma organização e está motivada para introduzir as informações ambientais no seu

sistema contabilístico poderia implementar a contabilidade analítica e ambiental em simultâneo, conseguindo assim, sinergias. No entanto, a empresa está consciente que sendo este assunto novo e complexo, acarreta, numa primeira fase, dificuldades aos contabilistas da empresa, que não estão familiarizados com estas questões.

Para a Irmade avançar com a introdução de informação financeira ambiental, e após a constituição da equipa⁴, sugerimos a análise rigorosa dos seus custos e proveitos, identificando os que são dispêndios de carácter ambiental (ver Directriz Contabilística 29 – Matérias Ambientais). Esta individualização permite a sua contabilização em contas separadas do POC e conseqüentemente a elaboração de quadros e mapas financeiros com dados estritamente ambientais para auxílio à divulgação no Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados e ao Relatório de Gestão.

As “despesas ambientais”, podem ser consideradas como custos, passivos, passivos contingentes ou activos. Para aprofundamento deste tema ler Eugénio, 2004, capítulo 3.

5.1.1. Custos e Proveitos Ambientais na Irmade, SA

Começou por analisar-se as despesas ambientais consideradas como custos e proveitos ambientais para a Irmade, SA. Os custos ambientais devem ser apresentados pelo somatório de todos os custos dos recursos utilizados pelas actividades com o propósito de controlo, preservação e recuperação ambiental (Ribeiro, 1998). Devendo ir ao encontro do conceito de dispêndios de carácter ambiental, apresentado na DC 29: “os dispêndios de carácter ambiental incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades” (parágrafo 11, p. 8). Para efeitos deste cálculo, a Irmade deverá fazer uma pré-análise a todos os custos ambientais contabilizando-os individualmente em contas apropriadas.

⁴ Sugerimos a consulta da proposta de implementação do sistema de contabilidade ambiental na EDP (Gaspar, 2003, p. 166)

Dos custos existentes, há a destacar os custos relacionados com as auditorias ambientais que são efectuadas regularmente na Irmade, o projecto da ETAR (estação de tratamento de águas residuais) para cumprimento da legislação em vigor, valores pagos à sociedade ponto verde pela recolha de materiais poluentes como o plástico e o cartão na secção de embalagem; amortização das máquinas que a Irmade teve de adquirir e substituir por produzirem menos ruído, formação específica sobre condições de segurança e ambiente no trabalho que os colaboradores da Irmade têm vindo a frequentar.

Actualmente a Irmade ainda não dispõe de um corpo de funcionários dedicados exclusivamente à manutenção e operacionalização dos seus equipamentos antipoluentes ou à gestão do ambiente. No entanto poderá fazer um controle das horas das tarefas executadas pelos funcionários nas actividades relacionadas com o ambiente e considerar separadamente essas remunerações e custos com o pessoal. Como a Irmade, no futuro, pensa recorrer a um financiamento bancário para melhorar a ETAR, nessa altura os juros suportados podem ser considerados como custos financeiros ambientais.

Após análise do actual plano de contas da Irmade, sugere-se a reclassificação dos custos e criação de novas contas conforme se apresenta (são indicados apenas algumas contas a título exemplificativo. Outras contas seria possível criar relacionadas com o ambiente):

6x – Custos Ambientais

- Custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas ambientais
 - Produtos Acabados
 - Briquetes
- Fornecimentos e serviços externos ambientais
 - Fornecimentos e serviços ambientais
 - Honorários a auditores ambientais
 - Contencioso e notariado por questões ambientais

- Conservação e reparação de equipamento ambiental
 - Conservação e manutenção da ETAR
 - Conservação e reparação do sistema de aspiração de resíduos
- Publicidade e propaganda ambiental
 - Patrocínio de actividades ambientais
- Trabalhos especializados ambientais
 - Fiscalização de projectos ambientais
 - Auditorias ambientais
 - Consultoria – qualidade ambiental
 - Outros trabalhos especializados ambientais
- Outros fornecimentos e serviços ambientais
 - Jornais e revistas sobre ambiente
- Impostos verdes
- Custo com o pessoal afecto a tarefas ambientais
 - Remunerações
 - Outros custos com o pessoal
 - Formação sobre ambiente
 - Acessórios ambientais
- Outros custos operacionais ambientais
 - Quotizações de associações de defesa do ambiente
 - Oferta de briquetes
- Amortizações do exercício – Imobilizado ambiental
- Provisões do exercício ambientais
 - Para riscos e encargos ambientais
- Custos e perdas financeiras ambientais
 - Juros suportados
 - Empréstimos bancários contraídos para fazer face a despesas ambientais
- Custos e perdas extraordinárias ambientais

- Donativos para causas ambientais
- Perdas em existências provocadas por danos ambientais
- Perdas em immobilizações provocadas por danos ambientais
- Multas e penalidades ambientais
- Aumento de provisões e amortizações devido a questões ambientais
- Correções de exercícios anteriores relativas a questões ambientais
- Outros custos e perdas ambientais extraordinários

Como proveitos ambientais, poderiam ser incluídos os proveitos com a venda das briquetes, venda dos resíduos que são valorizados, redução do consumo de energia pelo uso das caldeiras alimentadas com resíduos, venda de estudos e projectos relativos ao ambiente em que a Irmade tem investido, subsídios ao investimento ambiental, outros proveitos de melhoria ambiental.

7x – Proveitos Ambientais

- Vendas de produtos ambientais
 - Produtos Acabados
 - Briquetes
 - Desperdícios e resíduos (1)
 - Carrasca de descasque
 - Serradura
 - Aparas e costaneiras de madeira
 - Óleos usados
 - Plásticos de embalagens
 - Embalagens metálicas
- Proveitos suplementares ambientais
 - Aluguer de equipamento ambiental
 - Estudos e projectos ambientais

- Subsídios à exploração por motivos ambientais
- Proveitos e ganhos extraordinários ambientais
 - Ganhos em imobilizações ambientais
 - Reduções de amortizações e provisões por questões ambientais
 - Correções relativas a exercícios anteriores por a questões ambientais
 - Outros proveitos e ganhos ambientais
 - Em subsídios para investimentos ambientais

(1) Exemplo: a serradura e os óleos usados, que apesar de serem valorizados internamente, poderá haver situações de excesso que ocasionem a sua venda.

Separando os custos e proveitos ambientais, a Irmade disporia da informação necessária para calcular os seus resultados ambientais, se tal se revelasse importante como informação para a gestão.

8x - Resultados ambientais

- Resultados ambientais operacionais
- Resultados ambientais financeiros
- Resultados ambientais correntes
- Resultados ambientais extraordinários
- Resultados ambientais antes de impostos
- Resultado líquido ambiental

A Irmade, SA poderá elaborar mapas de apoio à divulgação de informação financeira ambiental, tal como já sugerido por AECA, 1996; Ferreira, 2000; e Eugénio, 2003. Pode ser elaborado um mapa com a informação sobre custos e proveitos com o objectivo de perceber em que medida é que os custos ambientais estão a ser compensados pelos proveitos ambientais ou seja obter um resultado ambiental que pode ser positivo ou negativo.

Mapa de Custos e Proveitos Ambientais da Empresa Irmade, SA em 31/12 N

(valores em Euros)

<p>(+) Proveitos Ambientais</p> <p>Vendas</p> <p> Briquetes</p> <p> Desperdícios e resíduos: serradura, aparas, e outros</p> <p>Proveitos suplementares ambientais</p> <p> Aluguer de equipamento ambiental</p> <p>Proveitos e ganhos extraordinários ambientais</p> <p> Subsídios para investimentos ambientais</p> <p> Outros proveitos derivados da actuação ambiental</p> <p>Total de Proveitos Ambientais (1)</p> <p>(-) Custos Ambientais</p> <p>Custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas ambientais</p> <p> Matérias usadas na fabricação de briquetes (1)</p> <p>Fornecimentos e serviços externos ambientais</p> <p> Actos administrativos</p> <p> Comunicação com DGA (Direcção Geral do Ambiente)</p> <p> Prémios de seguros relativos a questões ambientais</p> <p> Manutenção e conservação da ETAR</p> <p> Manutenção do sistema de aspiração dos resíduos</p> <p> Auditorias Ambientais</p> <p> Projectos ambientais</p> <p>Custos com Pessoal Ambientais</p> <p> Remuneração de funções relacionadas com o ambiente</p> <p> Formação aos funcionários</p> <p> Acção X – Utilização eficiente da matéria-prima</p>	
---	--

Acção Y – Armazenamento dos resíduos	
Amortizações de equipamentos ambientais	
Outros custos derivados da actuação ambiental	
Total de Custos Ambientais (2)	
(=) RESULTADO AMBIENTAL (1-2)	

(1) As briquetes são produzidas com resíduos gerados internamente, como já foi explicado, no entanto pode valorizar-se essa matéria-prima.

A empresa pode também elaborar um outro mapa com o objectivo de perceber o peso dos custos ambientais no total dos custos e a evolução histórica dos custos e proveitos ambientais em comparação com os totais.

A empresa poderia optar também pelo apuramento dos custos ambientais através do custeio por actividades. A base do custeio desta metodologia é o conjunto de actividades que consomem recursos. Por actividades devem, ser entendidas as acções empreendidas e os respectivos recursos envolvidos para a execução de determinado objectivo. As actividades são consumidas por produtos e processos (Martins e Ribeiro, 1998). Não se apresenta aqui uma simulação dado que exigiria uma análise muito detalhada das actividades específicas da Irmade. Para aprofundamento desta questão sugerimos a leitura do artigo Martins e Ribeiro, (1998).

5.1.2. Activos e Passivos Ambientais na Irmade, SA

Actualmente a Irmade só contabiliza o capital produzido pelo homem no entanto há três tipos de capital a serem contabilizados (Tinoco, 2001):

- capital natural primário ou crítico: é a parte da biosfera a ser mantida imutável (camada do ozono, florestas tropicais, certos habitats críticas)
- capital feito pelo homem: é a tecnologia e o conhecimento (máquinas e equipamentos produtivos)
- capital natural auto-sustentável ou substituível: são os recursos marítimos (pesca), agrícola, florestas, etc.

Na contabilidade ambiental encontramos alguns activos que ainda não possuem um critério de valorização definido, como por exemplo a qualidade do ar, dos rios e do meio ambiente que está sobre a influência da empresa, logo, estes devem ser considerados com activos externos à empresa.

Como activos ambientais que fazem parte da actividade desta empresa, podemos identificar:

- máquinas que a empresa adquiriu e substituiu por produzirem menos ruído;
- todo o imobilizado adquirido com o objectivo de implementar tecnologias mais limpas;
- despesas de investigação ambiental efectuadas na sequência de estudos ambientais elaborados (admitindo que reúnem as condições de activo);
- a aquisição de activos para contenção dos impactos ambientais nomeadamente a aquisição (e manutenção) de chaminés para as caldeiras;
- recuperação e tratamento de áreas contaminadas: ETAR; sistema de captação do pó; sistema de libertação e desintoxicação da área de envernizamento.

Parece interessante a criação futura de uma subconta de clientes específica ou de Outros Devedores e Credores para aqueles que compram os resíduos a prazo como clientes ambientais ou Outros Devedores Ambientais, como é o caso da Madeca, Lda e da Florestal, SA (neste caso esta subdivisão revela-se apropriada).

Em termos de Existências, a Irmade pode apresentar separadamente a serradura que é um desperdício que volta a entrar no processo produtivo das briquetes como matéria-prima. No entanto, a rotação em armazém da serradura é muito reduzida e o seu valor não é significativo pelo que pode fazer sentido valorizá-la apenas no final do ano.

Os passivos ambientais são reconhecidos como o sacrifício de benefícios económicos realizados para preservação, recuperação e protecção do meio ambiente de forma a permitir a compatibilidade entre o desenvolvimento económico e o meio ecológico ou em recorrência a uma conduta inadequada em relação às questões ambientais. Sendo decorrentes de danos causados ao meio ambiente podem ser vistos como normais de uma estrutura preventiva, indemnizatórios de carácter correctivo (para fazer face a contaminações provocadas por danos ecológicos) e indemnizatórios de carácter punitivo (para atender a reclamações judiciais de danos à pessoa ou à propriedade decorrentes de desastres ecológicos).

Segundo a DC 29 “reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e se a quantia pela qual se fará essa liquidação puder ser mensurada de forma fiável.” (parágrafo 16, p. 9)

Como passivos ambientais a serem contabilizados na Irmade, podemos apresentar estimativas e provisões ambientais decorrentes de situações como:

- Pagamento de possíveis multas por infracções ambientais pois actualmente a ETAR, apesar de ter sido alvo de grandes investimentos, ainda não está conforme a legislação em vigor.
- Provisão para riscos e encargos – relativa a possível indemnização a pagar pela contaminação de solos vizinho as instalações da fábrica.

Estes factos devem ser mensurados atendendo à melhor estimativa possível e divulgados no Balanço e/ou no Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados⁵. À semelhança do que sugerimos para o activo ambiental, a Irmade poderá criar subcontas específicas para fornecedores, fornecedores de imobilizado e/ou outros credores ambientais para dívidas contraídas no âmbito da aquisição de bens ou serviços ambientais.

A Irmade pode fazer também uma adaptação ao POC com estas sugestões, individualizando a informação em subcontas específicas do activo e do passivo à semelhança do que apresentamos para custos e proveitos. Esta informação poderá ser objecto de análise em mapa específico a que poderíamos chamar de Mapa de Elementos Patrimoniais de Carácter Ambiental, com os elementos activos e passivos ambientais. Este mapa deve ser preenchido com os elementos de cada empresa. A título exemplificativo apresentamos o mapa seguinte:

Mapa de Elementos Patrimoniais de Carácter Ambiental da Empresa Irmade, SA em 31/12/N

(Valores em Euros)

IMOBILIZADO	PASSIVO
Imobilizado Incorpóreo Despesas de Investigação Ambientais	Provisões para passivos ambientais Empréstimos Bancários Ambientais
Imobilizado Corpóreo Equipamentos Ambientais	Dívidas de terceiros Fornecedores Ambientais Outros Credores Ambientais
ACTIVO CIRCULANTE	
Existências Ambientais Dívidas de Terceiros Clientes Ambientais Outros Devedores Ambientais	

⁵ Para uma melhor compreensão de passivos ambientais e passivos contingentes, que têm um tratamento contabilístico diferente sugere-se a leitura da DC 29 – Matérias Ambientais, Eugénio, 2004 e Eugénio, 2006.

Além da inclusão da informação ambiental na Demonstração de Resultados e no Balanço, a Irmade, SA na elaboração do Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados (ABDR), deve fazer as devidas referências ambientais, assim como para a elaboração do Relatório de Gestão⁶.

Estas são algumas sugestões de divulgação da informação contabilístico-ambiental que a Irmade poderá fazer. No entanto outros mapas e quadros podem ainda ser elaborados, assim como outros mais específicos desta actividade. Deixou-se algumas pistas, reflexões e informações a serem reunidas e compiladas para a elaboração de um possível relatório ambiental, tendo em conta as possibilidades de implementação a curto prazo. Esta constituiria um avanço significativo na qualidade das contas da empresa e, ao mesmo tempo uma preparação importante para exigências mais avançadas em matéria ambiental, caminho que necessariamente as empresas terão que percorrer num futuro não muito longínquo⁷.

6. Conclusão

A investigação feita na empresa Irmade, Indústrias de Revestimentos em Madeira, SA, permitiu concluir que preparar as condições para uma gestão e contabilidade ambiental é um trabalho que proporciona uma visão global da empresa, criando a sensibilidade para a grande importância destas matérias serem analisadas. Prova, também, que é possível propor num prazo relativamente curto a implementação da contabilidade ambiental que por um lado permite estar atento à legislação em vigor e cumpri-la, e por outro permite introduzir os elementos financeiros ambientais nas contas. Além de permitir uma análise do impacto dos mesmos contribuindo para uma gestão assente em decisões muito mais esclarecidas.

⁶ Dada a limitação deste trabalho essa informação não é apresentada mas sugere-se a leitura de Eugénio, 2006 para detalhe sobre as informações a serem divulgadas no ABDR e no Relatório de Gestão

⁷ As orientações da DC 29 entraram em vigor para os exercícios que se iniciam em ou após Janeiro de 2006.

Concluiu-se que a preocupação com o meio ambiente tem sido crescente, sendo inevitável para as empresas a consideração da gestão e contabilidade ambiental como parte integrante da sua estratégia empresarial. Para as empresas conseguirem limitar e controlar substancialmente os desperdícios ao longo do processo produtivo e reutilizar e reciclar sub-produtos, corrigir falhas e controlar as emissões de resíduos finais é essencial que se conheça bem todo o processo produtivo, saber quantificar os seus consumos e que esta estratégia seja assumida por todos os que trabalham na empresa, desde os operários aos directores. Para a apresentação das contas de forma fiel e verdadeira as empresas devem introduzir os elementos ambientais na sua contabilidade. Esta introdução deverá ser feita em contas individualizadas de forma a permitir a elaboração de mapas financeiros ambientais. O tratamento contabilístico dos gastos ambientais deve ser feito com algum cuidado atendendo à natureza das despesas ambientais, pois os custos, contingências e investimentos têm tratamento contabilístico diferente. Têm sido notórios alguns esforços por parte de organizações contabilísticas para que esta matéria seja tratada por todas as empresas, sendo que muitas delas já começaram a trata-las e a divulga-las. No entanto, os obstáculos que se colocam ainda têm um peso significativo contribuindo muitas vezes para a ausência de informação ambiental nas suas contas.

Ficam apenas algumas pistas tendo consciência que é um apenas um contributo e não um trabalho concluído pois muitos avanços são possíveis nesta matéria.

Referências

Adams, C., (2004), The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (5), 731-757

Adams, C; Hill, W. and Roberts, C, (1998), Corporate social reporting practices in western Europe: legitimating corporate behaviour?, *British Accounting Review*, 30 (1) 1-21

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, (1996), *Contabilidad de Gestión Medioambiental*, Principios de Contabilidad de Gestión, Publicações AECA, Documento nº 13, Fevereiro

Comissão das Comunidades Europeias, (2001), *Recomendação da Comissão respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades*, C(2001) 1495, 2001/453/CE

Comissão de Normalização Contabilística, (2002), *Directriz Contabilística nº 29, Matérias Ambientais*

Cooper, C.; Taylor, P; Smith, N.; Catchpole, L.; (2005), A discussion of the political potencial of Social Accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (7), 951-974

Deegan, C., (2002), Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (3), 282-311

Eugénio, (2005), *Contabilidade Ambiental: Estudo de caso aplicado à indústria de portas e janelas de madeira*, XII Congresso Brasileiro de Custos, Itapema, Florianópolis, Brasil, Novembro

Eugénio, T., (2003), Informação Ambiental: a sua Divulgação no Balanço e na Demonstração dos Resultados, *Revista TOC*, Novembro

Eugénio, T., (2004), *Contabilidade e Gestão Ambiental*, Áreas Editora

Eugénio, T., (2006), Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais – Que implicações na divulgação e apresentação de informação no relatório e contas?, *Revista TOC*, nº 74, p. 45-50, Maio

Everett, J., (2004), Exploring (false) dualisms for environmental accounting praxis, *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (8), 1061-1084

Ferreira, R. (2005), Contabilidade Ambiental, *Revista TOC*, nº 66, Setembro, p.38-39

Ferreira, C., (2000), *Da contabilidade e do meio ambiente*, Vislis Editores

Gaspar, M., (2003), *Contabilidade ambiental na empresa – o caso de sector eléctrico*, Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa

Gray, R. and Bebbington, J., (2001), *Accounting for the Environmental*, Sage Publications, second edition

Gray, R., (2002), The social accounting project and Accounting Organizations and Society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?, *Accounting, Organizations and Society*, 27 (7), 687-708

Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996), *Accounting and Accountability, Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall, Hemel Hempstead.

Guthrie, J. and Abeysekera, I., (2006), Content analysis of social, environmental reporting: what is new? *Journal of Human Resource Costing & Accounting* , 10 (2), 114-126

Instituto dos Resíduos, (2000), *Plano Estratégico dos Resíduos Industriais*, Ministério da Economia e Ministério do Ambiente

Instituto para a Inovação na Formação (Inofor), (2000), O Sector das Madeiras e suas Obras em Portugal, *Estudos Sectoriais* 8. Instituto para a Inovação na Formação

Larrinaga-Gonzalez, C. and Bebbington, J., (2001), Accounting change or institutional appropriation?—A case study of the implementation of environmental accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 12 (3), 269–292

Lehman, G., (1999), Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing, *Accounting, Organizations and Society*, 24 (3), 217-241

Martins, E. e Ribeiro, M., (1998), Apuração dos Custos Ambientais por meio do Custeio por Actividades, *Instituto Brasileiro de Contadores*, Boletim 243, Agosto, p.3-15

Mathews, M. and Perera, M., (1996), *Accounting theory & development*, 3^{rs} ed., Thomas Nelson Australia, Melbourne

Mathews, M., (1997), Twenty five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?, *Accountability, Auditing and Accountability Journal*, 10 (4), 481-531

Parker, L., (2005), Social and environmental accountability research: a view from the commentary box, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (6), 842-861

Portela, J., (1993), *Floresta e Indústrias da Fileira Florestal*, Gabinete de Estudos Económicos, Cooperação e Informação, Caixa Geral de Depósitos

Ribeiro, M., (1998), O Custeio por Actividades aplicado ao tratamento Contábil dos Gastos de Natureza Ambiental, *Caderno de Estudos FIPECAFI*, nº 19, V-10, Setembro/Dezembro, p. 82-91

Santos, J., (1999), A Madeira e os Conceitos Ecológicos, *Ingenium*, 2^a Série, nº 41, Outubro, p. 79-81

Thomson, I. and Bebbington, J., (2005), Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation, *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (5), 507-533

Tinker, T. and Gray, R., (2003), Beyond a critique of pure reason. From policy to politics to praxis in environmental and social research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (5), 727-761

Tinoco, J., (2001), *Balanço Social – Uma abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações*, São Paulo, Editora Atlas

Yin, R., (2003), *Case study research: design and methods*, 3rd edition, Thousand Oaks, California: Sage publications

Revista del Instituto Internacional de Costos

EL PLAN DE ESTUDIO CONTABLE Y LAS DEMANDAS DE LA ACTUALIDAD

Rosana Fregona de Costamagna

Doctora en Ciencias Económica, Mención Ciencias Empresariales

UNC(Universidad Nacional de Córdoba).

(Profesora Titular Universidad Blas Pascal.)

e-mail: rosfreg@sinectis.com.ar

EL PLAN DE ESTUDIO CONTABLE Y LAS DEMANDAS DE LA ACTUALIDAD

RESUMO

La demanda del mercado en el campo de las diversas actividades profesionales, y en especial la relacionada con la profesión contable, se ve considerablemente afectada e involucrada en el nuevo escenario mundial de los negocios, y requiere una constante revisión y análisis tanto de forma como de fondo. Dentro de esta amplia gama de aspectos sujetos a revisión se encuentran la educación y la capacitación para la formación y desarrollo de los futuros profesionales, como así también la acción de los consejos o cuerpos que manejan a la profesión en su etapa de ejercicio. Así decía, José María Herrera Guzmán, ex-presidente del IFAC⁽¹⁾ Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants) en ocasión de la inauguración del XXIV Congreso de Profesores Universitarios de Costos (Córdoba, 2001): “...Aunque pueda parecer a algunos que el tema perfil del contador está muy manejado, que ya se ha hablado mucho de esto, afirmamos que el mismo es de constante actualidad porque el perfil de contador está en constante cambio. Igualmente, el programa de estudios para formar contadores está y tiene que estar en constante transformación.”

El tema de la actualización contable debería comenzar por la revisión de los planes de estudios. Unos de los tópicos es el de la consideración de las habilidades críticas y los valores, enmarcados en la era del capital intelectual y la sociedad del conocimiento.

Palabras claves: Requerimientos, Formación, Habilidades críticas.

Recebido em Março de 2006; Aprovado em Novembro de 2006.

1. Introducción

Partiendo de la concepción dominante de estos tiempos, supuesta en la imagen de “la sociedad del conocimiento” y su premisa básica: “Se aprende para la vida y no para la escuela”, el diseño curricular es mucho más que un conjunto de conocimientos considerados necesarios para realizar determinadas tareas o actividades académicas.

Los avances operados a nivel de comunicaciones, desarrollo informático y replanteo geoeconómico a partir de la globalización son determinantes en el nuevo rol que le cabe a un Contador, y por lo tanto es fundamental trazar el contorno de su figura -desde su formación y durante su actuación profesional- acorde con esa situación. Por lo tanto, los planes de estudios deben ser pensados en función de esas necesidades y con una visión que implique no solo la tradicional transmisión de contenidos sino también la formación de actitudes, criterios y modos de responder a los tan nuevos como variados desafíos que plantea el mundo día a día. Son entonces, las habilidades y valores, objetivos que deben ser explícitamente incorporados al *vitae* y su desarrollo, resaltando su importancia en la formación de los profesionales contables de la era del capital intelectual y el conocimiento.

2. La carrera de Contador Público: una especialidad de las Ciencias Económicas

La carrera de Contador ha surgido en países como Argentina de la mano del desarrollo comercial operado a partir del siglo XIX, como una clara respuesta a sucesivos requerimientos. La clave de la organización de esta carrera partió de la idea de diferenciar la llamada economía de empresa (donde está incorporada junto a la carrera de Licenciatura en Administración) de la economía política, ámbito de la Licenciatura en Economía (Popescu, 1963). El fundamento conceptual de esta diferencia hace que la carrera de Contador Público sea considerada una disciplina de orientación eminentemente práctica, dedicada a tratar problemáticas que hacen a la administración de los recursos de una empresa

tanto pública como privada. Por esto la práctica profesional ha sido y es un aspecto determinante en la formación del futuro contador, a lo que se ha sumado el peso preponderante de temáticas relacionadas con la llamada Contabilidad Externa (A lo largo del trabajo, se entenderá por contabilidad externa o financiera, a la proveedora de información contable para usuarios externos y contabilidad interna o gerencial, a la formadora de información para la gestión (Enfoque del Usuario, STAUBUS, 2000), como son los problemas de enfoque legal-contable, de auditoría, impositivo, societario y laboral.

Desde la perspectiva de este repaso histórico se observa que la gran cuestión ha girado en torno a la disyuntiva “economía de empresas vs economía política” y la relación entre ambas. Siguiendo el análisis de Popescu, se puede concluir que se trata de una única ciencia basada en una teoría económica general (que enfoca un mismo y único fenómeno), pero con estudios particulares según se trate de acontecimientos de tipo individual o empresario, o bien por el contrario de tipo colectivo grupal (en este caso sociedad, comunidad, pueblo). En el primer caso se tratan dentro del ámbito de la economía de empresas, en el segundo dentro de la economía política. Así, lejos de oponerse, los dos términos de la disyuntiva resultan ser dos elementos complementarios de la única ciencia económica: “En efecto, mientras en la teoría económica general, la empresa no es sino una ficción heurística, un tipo ideal, que si por casualidad se da en la realidad, es más bien un caso marginal, en la teoría de la economía de empresa (entendida por nosotros como teoría política económica de la empresa), la empresa es un concepto operacional, que existe realmente y es esta empresa de la realidad histórica la que constituye su objeto específico.”

Según se puede observar, el término “economista de empresas” puede representar clara y completamente la tarea que un profesional contable realiza en el ámbito de la empresa.

3. Contenidos

Los planes de estudio de Contador Público contienen asignaturas que hacen a temas tradicionales de la carrera, y sin duda deben integrar el currículo. Porque hacen a las actividades naturalmente reconocidas de un Contador, y porque resultan de los alcances de la profesión. Pero no es menos cierto

la necesidad de incluir otros , que se podrían denominar como novedosos. En el marco de este trabajo, este concepto se define como aquellos conocimientos que van de la mano de las tendencias mundiales y los requerimientos de la sociedad moderna, en función del desarrollo y la evolución tecnológica y de los negocios. La carrera de Contador Público tiene que contemplarlos y adaptarlos a sus objetivos fundamentales para no quedar fuera del escenario.

Un estudio realizado en Brasil y Portugal(Evidencias da Globalização na Educação Contábil: Estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e Portuguesas, Artigo original apresentado no IX Congresso de Contabilidade, Portugal, Nov.2002.Actualizações e inclusões feitas em janeiro 2004 e julho de 2004. Edson Luiz Riccio, Marici Cristine Gramacho Sakata) sobre los contenidos de los planes de estudios contables en ambos países, concluye que se nota un escaso nivel de contenidos de formación general y de información tecnológica: respecto a los contenidos más relevantes de las carreras de Contador, los currículos cuentan con un 56% de materias contables en Brasil y 39% en Portugal; en Conocimientos Administrativos y Organizacionales 22% y 41% respectivamente; en Tecnología de la Información, 3% y 5% respectivamente; en Conocimientos Generales 14% y 9%, respectivamente y en disciplinas Optativas, 5% y 6%.

Como objetivos más importantes, las instituciones portuguesas resaltan: la Visión amplia e interdisciplinar, la Teoría y la Práctica, Gestión y Control, aspectos que hacen a las necesidades actuales y de la globalización y a partir de allí, aspectos específicos de la profesión. En el caso de Brasil, el primer lugar lo ocupa la Gestión y Control, luego el Manejo de Sistemas de Información, la Docencia, Ética y Aspectos que hacen a las necesidades actuales y de globalización.

Finalmente, el trabajo explica que los aspectos que denotan signos de tendencia a la globalización son la inclusión de idiomas y algunas asignaturas como Contabilidad Internacional. De todos modos, estas materias no son muy representativas. Y además se nota una gran diferencia entre las instituciones públicas y las privadas. En síntesis, ambos países con algunas diferencias enfatizan la importancia de la Gestión en la carrera contable, acompañada de la información como sistema y su asistencia tecnológica. Como este estudios hay otros en diferentes países que coinciden en lo esencial.

Según la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, Modelo revisado de plan de estudios de Contabilidad, el plan de estudios de los profesionales contables que les permitirá desempeñar mejor sus funciones y prestar mejores servicios a la economía mundial, deberá contener:

- Conocimientos y técnicas generales
- Formación técnica profesional
- Exámenes profesionales
- Experiencia práctica
- Formación profesional continua
- Un sistema de certificaciones

En primer lugar el documento de referencia destaca el objetivo de la armonización mundial de la profesión, tal como ya se ha mencionado. En segundo lugar se hace referencia sobre las necesidades de la práctica de la vida real mediante la obtención, el análisis, la interpretación, la síntesis, la evaluación y comunicación de informaciones. Todo esto mediante el desarrollo de tres esferas de conocimientos generales a lo largo de la carrera: **la tecnología de la información, la ética y las técnicas de comunicación.**

En tercer lugar se plantean dos enfoques para la formación contable mundial: el de los “insumos” (de carácter prescriptivo y específico de la formación general y técnica) orientado a la adquisición de las aptitudes requeridas; y el del “producto”, que describe la formación necesaria para alcanzar esos “resultados”. Se optó por realizar el planteo según el primer enfoque, porque se adecua mejor a lo requerido por los diferentes países.

Según la propuesta, los contenidos mínimos de cada área se expresan en términos de objetivos y luego en detalle. A los contenidos tradicionales se suma una mayor participación de contenidos de las áreas administración y de tecnología. Se distingue el área de desarrollo de sistemas de información contable, dada la importancia de la tarea del contador en la diagramación de los circuitos de información y su gestión para construir base de decisiones.

Lo que resulta muy interesante destacar (y así lo entiende la autora) es el **Módulo sobre la integración de los conocimientos**. Este apartado del informe es descripto como: “**un punto culminante**”, en este contexto:

...”El objetivo de este módulo integrador es exponer los procesos de aprendizaje que estimulan y fortalecen la incorporación de la capacidad de razonamiento intelectual, las comunicaciones verbales y escritas y las aptitudes de relación interpersonal en la enseñanza de materias técnicas y profesionales. Se mejora asimismo la comprensión de la función que desempeña la contabilidad en las organizaciones y sociedades mediante una integración cuidadosamente supervisada de los conocimientos, los conceptos, las técnicas y las aplicaciones prácticas adquiridas durante todo el curso. Este módulo, que se estudia en el último año académico, ayudará a los estudiantes a aprovechar e integrar los conceptos de los módulos de contabilidad y de otros módulos comerciales y no comerciales para analizar y resolver situaciones contables complejas. Al terminar este módulo, los interesados deberán estar en condiciones de:

- Entender los efectos de otras disciplinas en el estudio y la práctica de la contabilidad.
- Entender la naturaleza multifacética e interrelacionada de las disciplinas contables.
- Tener un conocimiento crítico de cómo la aplicación de las técnicas de contabilidad resulta afectada por el contexto de las organizaciones, la evolución del mercado y otras innumerables cuestiones de índole social, tecnológica, jurídica, ética, ambiental, normativa y política.
- Entender cómo encaja la contabilidad en la estructura de la organización y cómo se relaciona con el entorno exterior, con especial hincapié en las cuestiones relativas a la gestión empresarial.
- Fortalecer las técnicas y conocimientos adquiridos mediante la realización, interpretación y comprensión de diversas técnicas de contabilidad que son útiles para resolver problemas complejos.

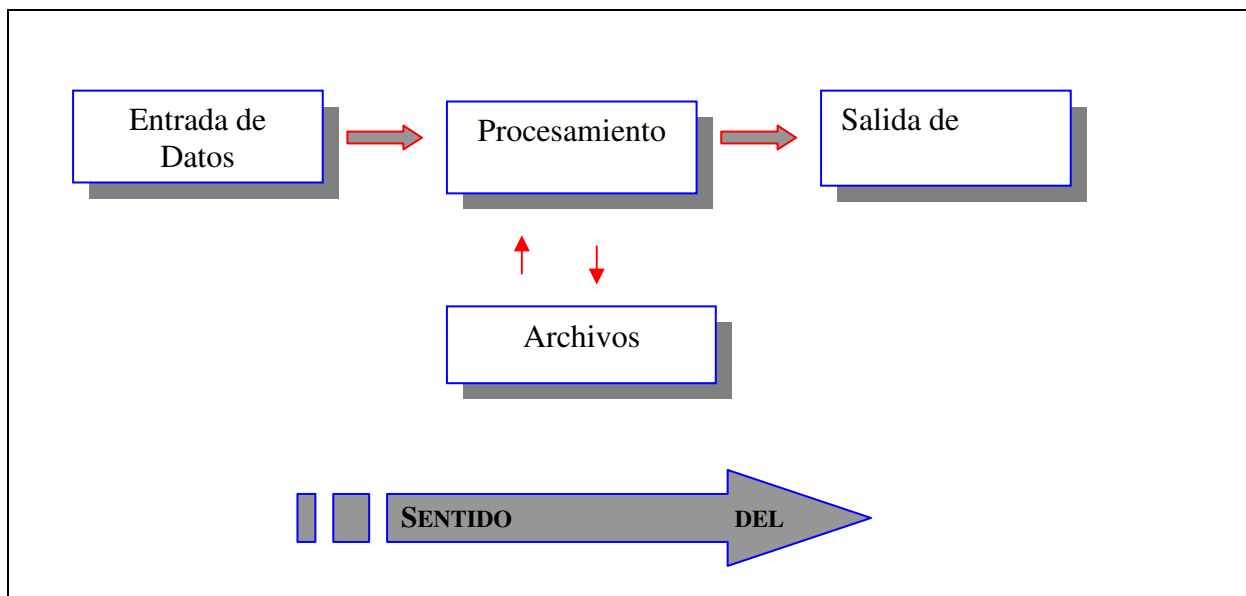
- Reconocer la naturaleza de las perspectivas y complejidades de la solución de problemas de la organización.
- Analizar situaciones problemáticas y elaborar marcos de evaluación adecuados para aplicarlos en la formulación de problemas y el diseño de soluciones.
- Presentar resultados e ideas utilizando las técnicas de comunicación verbal y escrita.
- Desarrollar aptitudes sociales mediante el trabajo de grupo.
- Tratar nuevos problemas de contabilidad, temas profesionales actuales, cuestiones ambientales, asuntos relativos a la gestión empresarial, temas comerciales y sociales de actualidad y panorama de la actividad comercial internacional.
- Simular contextos de adopción de decisiones en el mundo real mediante casos locales y mundiales, análisis de situaciones, conferenciantes invitados, juegos de roles, trabajo en equipo y juegos de simulación computarizados. (...)

Viene al caso insistir en la necesidad de incorporar contenidos de índole administrativo o gerencial dentro del currículo de Contador, como así también la de contar con materias específicas de informática como herramienta dentro de otras. El Contador tiene que reconocer en estos aspectos fortalezas muy importantes que actualmente otras profesiones tratan de cubrir, como ocurre con las carreras de ingeniería. Antes se consideraba competencia a los abogados, hoy los principales competidores de los contadores son los ingenieros, que a su capacitación en ciencias duras, suman conocimientos de gestión y administración que los presentan como potenciales gerenciadore de empresas.

A continuación el informe detalla los objetivos planteados insistiendo en la necesidad e importancia de trabajar sobre casos con planteos y resoluciones integrales. Destaca el tema del impacto ambiental, social y ético de las propuestas presentadas al cabo del tratamiento de una situación dada y el hecho del trabajo grupal, interdisciplinario, sin dejar de lado la importancia de la forma de comunicar los resultados obtenidos.

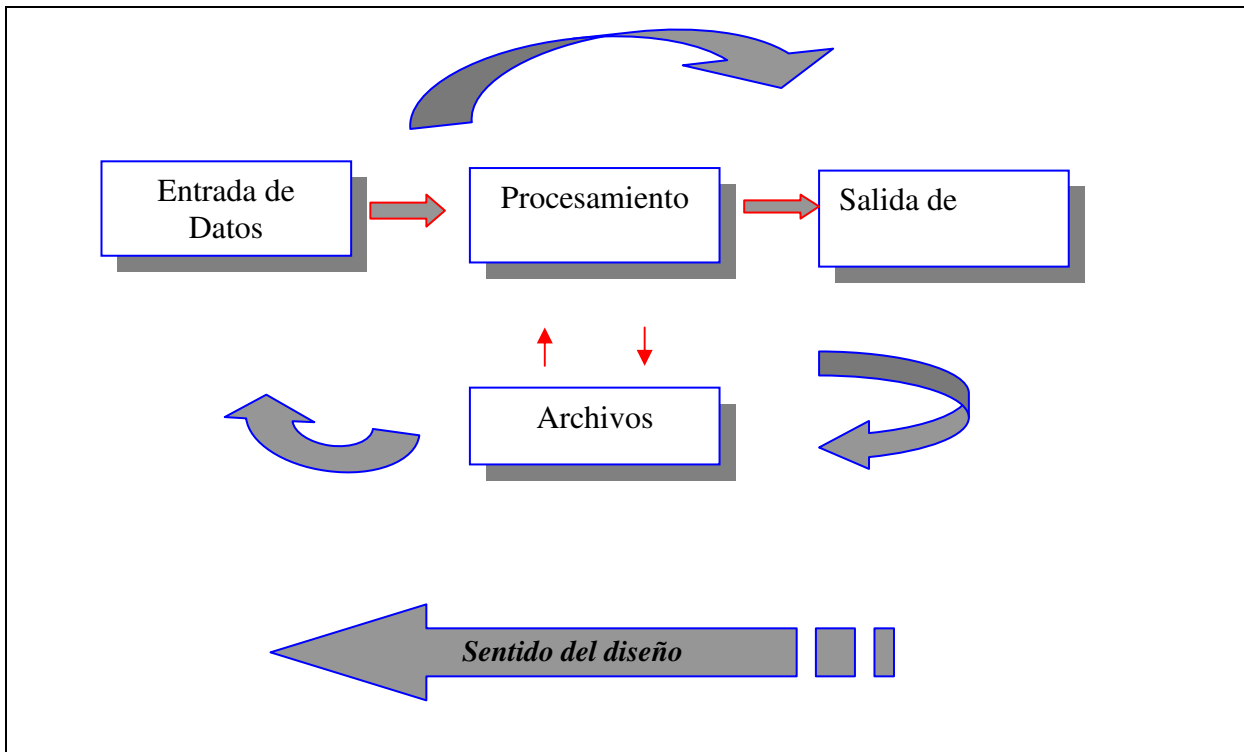
Esta fase final puede asociarse con las tradicionales asignaturas de práctica profesional solo por su nombre, ya que en la mayoría de las instituciones argentinas se tratan como desarrollos teóricos sobre leyes y normativas profesionales. No obstante, en algunas universidades se trabaja con **Talleres y Prácticas** que incluyen el manejo de casos de integración teórico-prácticos y su combinación con pasantías en diferentes empresas. Es fundamental insistir en el diseño de asignaturas de actividad práctica con contenidos integrados provenientes de diversas áreas. Es en asignaturas de este tipo donde cobra importancia el cambio de enfoque tradicional del tratamiento de los ejercicios de la carrera a modo de práctica, desde la Lógica del Funcionamiento hasta la Lógica del Diseño:

Cuadro 1-Lógica del Funcionamiento



Fuente: Magdalena, Sistemas Administrativos pp 57

Cuadro 2-Lógica de Diseño



Fuente: Magdalena, *Sistemas Administrativos* pp 63

Como se puede apreciar, no se trata de reemplazar conceptos, sino de ordenarlos de una manera diferente, donde el punto de partida o disparador de la actividad tiene que ver con lo que se pretende como salida, que es lo primero que se conoce en la práctica profesional diaria. La necesidad de soluciones surge de la existencia de problemas a resolver. Esta idea de aplicación generalizada, en el caso particular del tema que se trata indica que la salida o requerimiento final que se intenta satisfacer está dado por la realidad del escenario de la actividad empresarial con o sin fines de lucro, y que tanto la actividad profesional contable como su formación y capacitación deben estar en función de esas necesidades. No cabe entonces, a esta altura de la capacitación profesional, insistir en la práctica y evaluación de casos que tradicionalmente se plantean a partir de una serie de datos respecto de los cuales se solicita una acción determinada.

Otro factor que contribuye es el de las pasantías, que el informe propone incluir en los dos últimos años de la carrera hasta como parte de una asignatura, con la aprobación previa de un plan de aprendizaje, un proyecto y un informe resumido de la experiencia de aprendizaje. El régimen de

pasantías, en opinión de la autora, debe idearse de acuerdo con la ubicación del alumno en puestos de trabajo que apunten a múltiples objetivos:

1. Asegurar una práctica de contenidos tratados durante la carrera.
2. Desarrollar habilidades que le permitan al estudiante comenzar a incorporarse en el medio laboral, antes de terminar sus estudios.
3. Establecer mecanismos que permitan comprobar los avances obtenidos por el pasante.

En el último ítem la institución educadora debe planear la pasantía como un proceso, con objetivos generales propios de la actividad y específicos relativos al caso puntual de cada pasante. Dicho proceso debe estar a cargo de un docente, el más afín al área a la cual pertenezca la actividad a desarrollar, con un seguimiento que permita una evaluación de la gestión en conjunto con la empresa. Ese resultado debe servir de retroalimentación para casos futuros. Por otra parte, se propone diseñar un sistema de acreditación que permita que la pasantía sea académicamente considerada equivalente de una asignatura como Talleres o Prácticas.

A modo de cierre el informe plantea la importancia de incorporar **Materias Optativas**, que podrán tratar sobre temas de contabilidad, finanzas, gestión, impositivos, jurídicos y de auditoría a nivel avanzado. El éxito de la carrera contable depende de esta última etapa, y de las consideraciones expuestas en este apartado. La autora sostiene que es en este espacio donde hay mayores posibilidades de desarrollar las aptitudes y actitudes de los estudiantes, y potenciar el aporte docente en el egresado resultante que se entregará a la sociedad.

4. Armonización mundial de los contenidos de las carreras contables

En el estudio realizado en Brasil y Portugal se plantea la necesidad de armonizar los currículos de la carrera a nivel internacional, para poder adaptarlos al fenómeno de globalización que, no hay que olvidar, también afecta a la capacitación y a la educación. Quizás el primer efecto de este fenómeno, antes de implicar un mercado, una empresa o un conjunto económico, pasa por la formación del

personal humano que los componen. **La armonización y coherencia de los contenidos entendidos como mínimos y necesarios se convierten en una premisa.**

En cierta forma, los diferentes países que han reconocido esta realidad respecto del sistema de información contable comenzaron por tratar de armonizar las normas contables. Tua Pereda, desde el continuo análisis de la problemática contable, insiste en la necesidad de no quedarse en la norma e ir al fondo del problema que empieza en la educación contable.

Acordados estos conocimientos mínimos y necesarios a nivel global, cada país o región deberá contar con un espacio en el currículo que le permita incluir aquellos aspectos propios de su problemática para poder formar así profesionales útiles a la sociedad, y con posibilidades laborales ciertas. Esto se puede relacionar con el marco institucional argentino cuando plantea a la educación superior técnica no universitaria como objetivo, con el desarrollo de propuestas curriculares para un aprendizaje adecuado a la demanda social.

En el caso de la carrera de Contador Público, si bien tiene elementos propios que hacen a cualquier Contador en cualquier lugar del mundo, también es cierto que se requieren profesionales capaces de enfrentar temas que pueden ser más importantes o propios de la realidad del país o región donde se van a desempeñar.

Puntualmente en Argentina y en países de América latina se requieren profesionales capacitados para el manejo de las cuentas públicas. Este subsistema de presupuesto y contabilidad pública abre un espacio de especialización que permitiría contar con futuros profesionales en puestos públicos debidamente preparados para tal función. Si Argentina es un país con una fuerte economía productora de bienes primarios, debería contar con espacios en el currículo y también de especialización en aspectos de Contabilidad y Gestión Agropecuaria. Si el turismo es un gran recurso para economía nacional, pues entonces deberían abrirse espacios de especialización en Contabilidad Hotelera y de Turismo. Muchos son los ejemplos que se pueden agregar, lo importante es destacar la idea de que **en un mundo global los aspectos característicos y esenciales de la carrera de Contador deben estar armonizados a niveles internacionales, conservando espacios curriculares que incorporen las necesidades propias del tiempo y el espacio de la realidad donde el profesional va a desarrollar sus tareas.**

5. Lineamientos sobre aspectos académicos y de gestión del plan de estudios

Un plan de estudios de Contador Público, en general y en particular, no puede limitarse al conjunto de contenidos entendidos como necesarios para enfrentar la problemática propia de la profesión. Se insiste especialmente en este aspecto. Los estudios superiores son parte del proceso educativo y nexo del futuro profesional con todos los aspectos de su vida. **No se busca formar solo Contadores aptos para los requerimientos profesionales de la sociedad, sino también personas capacitadas en habilidades, valores y aptitudes que trasciendan la carrera en sí misma.**

En síntesis, un currículo se completa incorporando técnicas y procesos que contemplen:

- **El desarrollo de habilidades y valores**
- **La optimización de los recursos pedagógicos, institucionales y económicos**
- **El “Aprender a aprender “**
- **La formación de criterios y opiniones fundamentadas**

5.1. Habilidades y valores

Los contenidos son esenciales en la caracterización de un plan de estudios. Al consultar para el estudio uno y cada uno de los planes vigentes en Argentina y algunos otros del exterior se puede observar, según las denominaciones, que las asignaturas contempladas responden a las pautas generalmente aceptadas. Las diferencias principales se notan en aspectos tales como administración, tecnología, talleres y prácticas y optativas, cuestión que se ha tratado a propósito de los contenidos. Pero todos responden a los requerimientos mínimos con respecto al plan.

Se puede concluir que, aparentemente, el currículo oficial de un plan de estudios no expresa toda la verdad en lo que respecta a su actualización y eficiencia. Para encontrarla se requiere un estudio más

profundo, que solo puede ser realizado desde cada institución, o por medio de mecanismos de evaluación externa.

La propuesta para optimizar un plan es enfocar el análisis y diseño desde cada una de las asignaturas que lo componen. Convocar a un grupo de especialistas y acordar los contenidos que el plan debe tener y cada una de sus asignaturas es una tarea factible, que de hecho se realiza. El punto está en trabajar cada asignatura como un aspecto individual en una primera fase, e integrarla al resto del plan en un segundo momento, con un seguimiento a través del tiempo. **Una de las claves del éxito de un plan de estudios es entonces el diseño y la planificación de cada una de las asignaturas que lo componen, y las habilidades susceptibles de desarrollar en las mismas.**

5.1.1. Diseño de una asignatura

En primer lugar se debería **identificar la materia y analizar su denominación**. En este momento cabe preguntarse si desde la pauta curricular se pretende un nombre general dentro del grupo de asignaturas, o uno que responda específicamente a los contenidos (Por ejemplo: Sistema de Información Contable III o Contabilidad de Costos I).

En segundo lugar, se debería plantear a partir de los contenidos mínimos (que normalmente se incluyen como información a modo de resumen en el plan de estudios presentado ante el ministerio) **establecer la relación de la asignatura con los objetivos del plan de estudios**. Seguidamente se debería informar sobre **la relación de la asignatura con el perfil del egresado**, y las capacidades que se espera alcanzar al finalizar la carrera (referidas a los alcances del título)

Esta tarea tendría como objetivo ubicar al alumno y permitirle entender “para qué” debe cursar la asignatura. Desde el punto de vista pedagógico es fundamental plantear los fines y darlos a conocer, ya que este es una manera de despertar interés y contribuye con la motivación del estudiante.

Superada esta fase se deben **establecer los objetivos específicos de la asignatura**. Deben clasificarse en conceptuales, actitudinales y procedimentales. Ya sea que se adopte esta u otra clasificación, debe quedar claro lo que se espera que el alumno logre a lo largo del cursado, distinguiendo la adquisición

de conocimientos del **desarrollo de habilidades**, cuestión íntimamente relacionada con la actitud y el procedimiento.

Aquí es esencial analizar -según el tipo de asignatura y las características propias del área- qué tipo de habilidad/es puede/n desarrollarse. De este modo, al combinar los conocimientos con el tipo de habilidad apropiada el docente estará en condiciones de fijar las pautas y métodos de trabajo y la evaluación consecuente. Por ejemplo: si se trata de una asignatura de Comportamiento Organizacional, se plantea la posibilidad de trabajar sobre habilidades de trabajo en grupo, y exposición oral. Si se trata de una asignatura como Costos I, los contenidos mínimos están compuestos por Elementos del costo, clasificación, cálculo y asignación de costos. Esta materia requiere habilidades intelectuales para los cálculos, trabajo organizado, discernimiento del tipo de dato requerido para solucionar una problemática. El docente puede considerarlo apto para desarrollar habilidades sobre reconocimiento de problemas. Otro ejemplo: en vez de dar datos y solicitar una gestión determinada, se proporcionan casos generales y a partir de ellos se solicita el reconocimiento del problema a resolver, los datos necesarios y la estrategia de trabajo. Esto depende no solo de la asignatura, sino también de su ubicación en el currículo. Es decir que en los primeros cursos cada profesor deberá contemplar el desarrollo de las habilidades más simples, para evolucionar hacia las de mayor complejidad en el final de la carrera. Lo más importante es advertir en cada materia las principales habilidades que se pueden desarrollar y a las que se pueden recurrir para lograr un mejor aprendizaje.

Posteriormente se deben detallar las diferentes **unidades** con sus contenidos y la **bibliografía** específica de cada una. El esquema se completa con los **criterios y pautas de evaluación**, es decir: modalidad (escrita u oral), tipo y cantidad de evaluaciones, condiciones para aprobar.

Al finalizar se debe presentar la **planificación**, clase por clase, indicando tema a tratar y tipo de actividad a realizar, incluido el cronograma de evaluaciones. Esta planificación contribuye a organizar el cuatrimestre, su seguimiento y las actividades del alumno, quien además en caso de inasistencia no perderá la continuidad en el cursado. Para completar la información de gestión se debería informar sobre los **recursos** necesarios (uso de laboratorios, soft, retroproyector, etc.).

El diseño de la asignatura debe ser un requisito excluyente a la hora de incorporar y designar a un profesor a cargo. Normalmente en Argentina para la selección de personal docente se procede por análisis de antecedentes y entrevista personal. En algunos casos se completa con concurso público de oposición. Lo cierto es que en general no siempre se solicita un proyecto de diseño de la asignatura con todos los aspectos antes considerados. Esto conduce inexorablemente a sorpresas o situaciones inesperadas, que no contribuyen con los logros esperados. La propuesta docente sobre el diseño de la asignatura, se insiste una vez más, debe ser excluyente.

Una vez evaluada y aceptada una propuesta de diseño es necesario establecer actividades de control al final de cada cuatrimestre para evaluar los resultados obtenidos, y plantear posibles ajustes para el próximo dictado. La propuesta debe ser revisada etapa tras etapa para asegurar una actualización en los procedimientos y en los contenidos. La premisa debe ser el **mejoramiento continuo**. Quizás el ajuste en sí mismo no resulte ser un gran problema, sino el mecanismo poco aceitado y a veces no funcional que existe para llevarlo a cabo. Si los currículos se diseñaran desde el inicio sobre la base de que deben ser sometidos a revisiones constantes y periódicas, la burocracia y resistencia al cambio probablemente no podrían contra ellos.

5.1.2. Habilidades críticas

En base a la bibliografía consultada y en opinión de la autora, se incluyen como habilidades esenciales o críticas a desarrollar a partir de los contenidos del plan de estudios y su implementación, según el momento en que se ubica el trabajo: las intelectuales, las interpersonales y las de comunicación.

Con respecto a las intelectuales, si bien son inherentes a todo proceso educativo en la actualidad sobresalen las vinculadas con el **“aprender a aprender”**. Esta habilidad de saber aprender constituye una herramienta clave en un mundo de cambios constantes y capacitación continua. Implica cambiar la visión del aprendizaje como fin para pasar a reconocerlo como un medio. En efecto, si las asignaturas se desarrollan para lograr la mera transmisión de contenidos, esta habilidad difícilmente se desarrolle. Juegan un papel importante la forma de plantear los casos a tratar en las clases prácticas y el modo de

llegar a los conocimientos necesarios para la resolución. Por ejemplo: partir de preguntas disparadoras, efectuar búsquedas de datos, participar en discusiones grupales guiadas por el profesor. En todo caso, queda claro que la clase disertada no es necesariamente conveniente en relación con esta habilidad.

Otra habilidad de tipo intelectual tiene que ver con el **reconocimiento de problemas**, y en consecuencia con saber distinguir qué herramienta de las disponibles permitirá actuar como propuesta de resolución. Por lo común este tipo de habilidad se asocia con niveles avanzados de cursado y serviría para potenciar la práctica hacia el final de la carrera. El docente que las implemente debe tener en claro que las respuestas a estos planteos pueden ser muy variadas, y por lo tanto se exige de tiempo considerable para su seguimiento, evaluación y discusión de resultados.

Se suma la habilidad de saber **planear y anticiparse** a los hechos futuros. No se trata, por supuesto, de desarrollar capacidades de videncia, sino de manejar las herramientas necesarias para prepararse de la mejor manera posible para las situaciones que se puedan presentar. Eso se logra con planes debidamente trabajados, y en base a una actitud atenta.

Con respecto a las habilidades intergrupales, el alumno de la carrera de Contador, históricamente tiende a realizar sus trabajos en forma individual. La necesidad de entender el rol como un asesor de negocios replantea la necesidad de desarrollar habilidades de **trabajo en grupo**, que traen otros aspectos: planeación, asignación de tareas, liderazgo, cumplimiento, comunicación, interacción, sinergia y tantos otros que coinciden con la futura exigencia profesional. Las asignaturas del área administración se adecuan para desarrollar este tipo de habilidad, pero no se excluye ninguna otra temática, siempre que la propuesta de trabajo sea convenientemente planteada por el docente.

Por último se subraya como una habilidad esencial la **comunicación oral y escrita**. No se trata de una habilidad más, sino de una que marca el principio del proceso de capacitación, lo acompaña en todo su desarrollo, y permite manifiestar su madurez. Siguiendo el planteo de Paulina Carlino, investigadora del CONICET (*Enseñar a escribir y pensar en la Universidad, cómo lo hacen en Estados Unidos y por qué*), el tema se considera desde el supuesto tradicional de que la escritura es un medio para expresar lo que se piensa y transmitir conocimiento. De acuerdo con esta idea, para escribir bastaría con estar alfabetizado.

En Estados Unidos aprender a escribir es una tarea que no puede disociarse del nivel universitario, como si dicho aprendizaje correspondiese a etapas previas de la vida del estudiante. Por ello se le otorga un papel preponderante en la formación superior, organizado de diversas formas según la universidad, tanto desde centros de estudios como de programas basados en la pedagogía de procesos. En otras palabras, se entienden la redacción como una laboriosa tarea con fases recurrentes de planificación, redacción, revisión y reescritura. Así por ejemplo, el curso de escritura de la Universidad de Columbia destaca el proceso de revisión como una forma de comprometerse con un nuevo pensamiento y no solo como un medio para revisar errores.

Se reconoce así que los alumnos deben aprender tanto los conceptos como las prácticas discursivas de las disciplinas que estudian, asumiendo que la escritura es un poderoso instrumento para representar, analizar, revisar y transformar el conocimiento. Este aprendizaje y esta práctica van más allá de incluir una asignatura específica, como lo dice el documento emanado de la Comisión Interdepartamental sobre escritura, elaborado por la Universidad de Cornell, en el año 1981: “La noción de que el desarrollo de las competencias de redacción puede ser delegado en una materia, programa o departamento particulares, tenido luego por responsable de las deficiencias de escritura de los alumnos (...), es un mito”.

La Comisión insiste en que la escritura no solo es un problema que puede abordarse en una secuencia especial de cursos, o en el primer año de las carreras. La buena escritura está siempre relacionada con el dominio del contenido sustancial de una materia. Escribir bien requiere el estímulo continuo de una práctica frecuente que reciba comentarios críticos detallados, en todos los niveles de enseñanza.

La escritura es valorada dado que en primer lugar quien quiera lograr plasmar su idea o pensamiento en palabras escritas, debe considerar numerosos factores que le aseguren que lo que se quiere comunicar coincide con lo que se dice en el texto. En segundo lugar, se requiere una gran claridad de pensamiento para poder reflejarlo en forma escrita, y en tercer lugar, escribir las ideas permite revisarlas continuamente para seguir avanzando a partir de ellas.

Paula Carlino analiza en su trabajo tres modalidades para implementar la práctica de la escritura:

- a- el sistema de tutores de escritura
- b- el sistema de compañeros de escrituras en las materias, y
- c- el sistema de materias de escritura intensiva.

La idea fundamental en estas tres modalidades es única: para aprovechar cognitiva o epistemológicamente el proceso de elaboración de un texto, es preciso comprometerse con el tema sobre el que se escribe y es necesario contar con la retroalimentación de algún lector. En las tres prácticas se producen borradores que son sometidos a lecturas críticas para la revisión del trabajo realizado y a la propia autocrítica, lo que contribuye con la formación del alumno.

Más allá de las modalidades adoptadas y de los recursos necesarios para implementarlas, Carlino sostiene que la comunidad iberoamericana tiene pendiente una reflexión profunda acerca del valor que atribuye a la escritura en la formación de los egresados. Si los profesores advirtieran que la producción escrita es un instrumento clave para aprender, reconsiderar, refinar y modificar el conocimiento sobre una materia, ya no serían los mismos docentes. Asumir que pensamiento académico y lenguaje escrito son inseparables es un redescubrimiento que tanto los docentes como las autoridades de las instituciones relacionadas con la educación deben reconocer y admitir.

Para iniciar el proceso de valoración de la comunicación (que debería estar cubierto en gran parte por el aporte de la escuela secundaria, pero lamentablemente es una cuenta pendiente en Argentina), las universidades deberían organizar cursos de ingreso o admisión basados en tareas sobre las técnicas de comunicación, el uso de la lengua y el análisis de los diferentes tipos de textos (argumentativos, explicativos, etc.) con el objetivo de asegurarle al futuro alumno una herramienta de uso intenso a lo largo de la carrera y de la vida.

En el ciclo básico el plan de estudios puede prever una asignatura específica de comunicación, que podría combinarse con otra de metodología de las ciencias, y a partir de allí insistir en las materias más conveniente -cuando no en todas- con la valoración, evaluando las formas de expresar ideas por escrito. Quien puede traducir en palabras una idea a un receptor es porque tiene clara su idea; si

además logra hacerlo por escrito con un uso cuidado y adecuado de la lengua, produce el efecto de la comunicación y la difusión.

En la carrera de Contador Público existe una gran necesidad de elaborar informes para los usuarios internos o externos a la empresa. Constituye un aspecto específico que debe ser atendido por las distintas asignaturas que proporcionan la información para dichos informes. Por otra parte, el trato diario del profesional contable en la empresa y con sus clientes como asesor, demanda de la disposición de herramientas de comunicación oral que le aseguren un contacto efectivo a nivel personal.

5.1.3. Valores

Lo expuesto hasta aquí adquiere verdadero sentido y trascendencia en base a los valores éticos que aseguran el aporte al bienestar social. Quizás no haya mucho que agregar al respecto. Todos saben de qué se trata. El punto está en qué lugar ocupan dentro de las prioridades de la sociedad actual los valores que hacen a la persona, al ser social. No se trata de modas sino de principios, que deben ser resaltados en la misión, en los objetivos, en el diseño e implementación del plan de estudios por todos los agentes que forman parte de él. La actividad educadora es mucho más que formar Contadores, abogados, médicos, etc. Es formar personas que sostengan ideales de paz, justicia y bienestar para todos.

5.2. El docente

Otra de las claves de un plan de estudios está en su implementación, y esta tarea es del docente. En primer término, esta profesión debe ser fruto de una capacitación idónea que acredite los conocimientos pedagógicos y académicos generales para desarrollar la actividad de enseñanza. Debe contener conocimientos sobre estrategias educativas, manejo de herramientas (recursos tecnológicos, métodos de evaluación) e incluir aspectos de gerenciamiento institucional. Todo esto se suma a la

preparación específica sobre la temática de la asignatura a cargo, que además exigirá una constante actualización en relación a la evolución o cambios que se pudieran producir.

No obstante hay algo que va más allá de la capacidad profesional, y se destaca como fundamental: **el compromiso docente**. Quizás resulte algo muy difícil y hasta utópico en algunos casos, lo cierto es que el éxito de la implementación del plan está en manos del docente. Él es el nexo entre la institución y los alumnos, entre el plan de estudios y los alumnos, entre la asignatura y los alumnos; en síntesis, el interlocutor de los destinatarios de la gestión educativa. El compromiso docente es esencial, ya que es la voz que los alumnos escuchan, y su discurso se entiende como el de la institución que representa. Por esto es fundamental realizar un cuidadoso análisis a la hora de incorporar una persona al plantel docente de la institución, reconociendo en ella los rasgos que esa institución considera esenciales y concordantes con su misión y filosofía, incluyendo la valoración de aspectos éticos.

Se insiste en este último aspecto por dos motivos: primero porque el docente es la cara de la institución y el eje de la implementación del plan, y segundo porque el docente es quien llega al alumno como ninguna otra persona puede hacerlo. La tarea formativa -tanto a nivel profesional como personal- dependen básicamente de él. Si tan grande e importante es el rol docente ¿no debería priorizarse su reconsideración profesional en la sociedad en general y en la universitaria en particular?. Este es un llamado a no seguir evitando el tema, a entender que la sociedad crece y se desarrolla cuando sus pilares básicos están fortalecidos como para sostenerla. La docencia es uno de esos pilares; pasan los años, cambian los gobiernos, pero la situación docente no cambia. Más aún, se deteriora. Los países desarrollados ya lo han entendido, y lo han incorporado como un principio y no una opción.

Un inconveniente a la hora de destacar el papel del currículo de la carrera respecto al desarrollo de las habilidades tiene que ver con conceptos académicos de efectos pedagógicos negativos, como serían **grupos de estudiantes numerosos y masivos, clases disertadas, evaluación correctiva y no formativa**.

Los profesionales no terminan su formación cuando reciben el título de grado, esta instancia es apenas una parada en el largo viaje que comienzan a recorrer. Por eso necesitan instrumentos que les permitan **aprender a aprender**, entendiendo el proceso de **capacitación continua** como algo natural en la vida. Pertenecen a la sociedad del conocimiento, y el conocimiento es algo dinámico que no tiene fin

6. La carrera de Contador y la investigación

La investigación en Contabilidad existe, es factible, y aunque compleja de encuadrar dentro de ciertos parámetros entendidos como marco necesario para este tipo de labor, lo importante es que la investigación permite crecer. Siempre hay un cambio, por mínimo que sea, entre el antes y el después de la investigación, y de eso dependen la sustentabilidad y el desarrollo de lo que se desea investigar.

Los futuros egresados deben al menos conocer, antes de terminar la carrera de grado, acerca de la investigación y sus posibilidades. Es importante contar para ello con profesores idóneos y dispuestos para esta tarea, recursos económicos, además de asignaturas especialmente diseñadas con Trabajos Finales de Carrera obligatorios que contribuyan en este sentido. En el trabajo de investigación solo una minoría de los planes de estudios muestra la incorporación de materias de metodología de las ciencias y/o la realización de Trabajos Finales de Carrera.

Se debe desterrar el prejuicio sobre la imposibilidad de aplicar los tradicionales métodos científicos de investigación, y reconocer que a las ciencias económicas, en el área contable, le caben otros métodos que llevados a cabo con responsabilidad e idoneidad aseguran la validez de los resultados obtenidos. Pero si no se da a conocer ni se divulga ¿cómo puede saber el futuro profesional las posibilidades de la tarea investigadora en el área contable?.

Por otra parte es fundamental la búsqueda de recursos de financiación en un primer momento para la investigación. En etapas posteriores se debe tender al autofinanciamiento a partir de la aplicación de las investigaciones realizadas y los aportes generados.

Según se puede observar, hay una gran distancia entre la carrera de Contador y la investigación. Se traduce en el escaso interés de los profesionales contables por esta actividad, superados por la práctica, a partir del escaso impulso que los planes de estudios -y posteriormente la profesión- le asignan. Como si fuera un eslabón más de la misma cadena, se nota prácticamente vacío el lugar que podría y necesita ocupar la investigación en aspectos relacionados con la contabilidad y la educación. No solo es

pequeño el número de doctorandos en estas áreas, sino que es aún menor el de tesis que se preocupan por el tema.

Otra posibilidad está en el desarrollo de la investigación en los ámbitos de la Contabilidad de Gestión y en la utilidad para la toma de decisiones. Este enfoque denominado de *stewardship* (o del administrador) coincide con la visión sobre el tipo de información que requiere el inversionista que pasó de los resultados históricos a mirar sobre las acciones futuras que prevee la empresa. La carrera de Contador Público necesita de la investigación como así también los temas contables para mantener el espacio ganado y seguir creciendo. Y como dice Tua Pereda: “...no caigamos en la frase ‘para qué investigar si lo útil es la norma’.” La carrera de Contador es mucho más que conocer una norma.

7. Conclusiones

En términos generales se percibe una disminución en la cantidad de aspirantes a cursar la carrera contable, porque los jóvenes eligen carreras con una base más amplia que la contabilidad. Más aún, parecería que el título de Contador es visto como obsoleto, anticuado y limitado a mover números. Cuando llega el momento de plantear reformas en los planes de estudio de Contador las discusiones siguen priorizando la lucha de espacios medidos en horas por áreas.

Mientras tanto, la carrera de Contador Público ¿corre el riesgo de desaparecer? Lamentablemente, es una alternativa con muchas posibilidades de hacerse realidad. Lo que no es menos cierto es que existen acciones que de ser tomadas a tiempo seguramente podrán evitarla, y son entre otras:

- ✓ Actualizar los contenidos de los planes de estudios en función de las necesidades de la sociedad, destacando lo positivo de lo hecho hasta ahora.
- ✓ Considerar los aspectos pedagógicos en cada clase, en cada asignatura, en cada una de sus partes y en la totalidad de los componentes del plan.
- ✓ Reconocer la necesidad de invertir en el desarrollo del cuerpo docente, valorando adecuadamente la profesión docente contable.

- ✓ Incorporar las áreas de administración, de gestión y tecnología dentro del currículum de la carrera como aporte en la formación del Contador como asesor de negocios.
- ✓ Fomentar oficialmente la investigación en las etapas finales de la carrera de grado, y las posibilidades de continuarla en etapas de postgrado habilitando así mismo la investigación desde la carrera docente.
- ✓ Armonizar la profesión y la carrera a nivel mundial, sin olvidar las características y necesidades propias de cada región.

Más allá de su designación, la carrera de Contador Público tiene una fortaleza que debe destacar y profundizar: su aptitud para enfrentar situaciones gerenciales sobre la base de información confeccionada y respaldada por métodos cuantitativos confiables, complementados con una visión integral y de negocios.

Profesión, educación e investigación son los tres pilares básicos donde se debe asentar la sustentabilidad de la carrera. El profesional Contable que hoy se requiere ya no se relaciona con la historia de la empresa sino con su futuro, no tanto con errores sino con el diseño de estrategias para enfrentar situaciones de riesgo, no tanto con balances sino con presupuestos y proyecciones.

Debe estar preparado para afrontar la gestión integral de negocios destinada a crear valor, con principios éticos que contribuyan con la sociedad a la cual pertenece. Debe aprovechar su formación exigida en términos cuantitativos, complementándola con aspectos gerenciales. La contabilidad gerencial le ofrece espacios laborales más amplios y de potencial ilimitado. Debe reconocerse como un verdadero economista de empresa, y formarse en habilidades que le permitan aprender a aprender, capacitarse continuamente, enfrentar problemáticas nuevas que lo encuentren siempre atento y en las mejores condiciones. Y en este punto la Contabilidad Gerencial juega un papel clave, ya que conjuga el valor de la información contable con la oportunidad y necesidad para la toma de decisiones correspondientes.

Los contadores y los centros de estudios deben sostener la vigencia de la carrera, reconociendo el cambio y logrando que los usuarios la requieran por su efectividad y eficiencia, por las habilidades y

los valores de quienes las ejercen. Es una responsabilidad que compete a todos los profesionales contables porque como alguien dijo, “*Se puede perdonar a alguien de haber sido derrotado pero no sorprendido*”.

8. Bibliografía

CARLINO, Paula, *Enseñar a escribir en la universidad: Cómo lo hacen en EE.UU. y por qué*, OEI, Revista Interamericana de Educación, 2002.

CEPAL-UNESCO, *Educación y Conocimiento: eje de la transformación productiva con equidad*. Sgo. De Chile, 1992

CONSTANTINO DE MARQUEZ MIRANDA, M., GONZALEZ, J.C., LUEIRO, M., MIZRAHI de COLEMAN, S., PEREIRA, A., PICCININO, C., *Hacia un currículo básico y orientador para las carreras de ciencias económicas en el ámbito del MERCOSUR. Armonización y equivalencia en la formación*. Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de la Capital Federal, 1999.

DRUKER, P. *Las Nuevas Realidades...* Ed. Sudamericana, Bs. As. 1990

Globalização na Educacao Contabil: Estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e Portuguesas, Artigo original apresentado no IX Congresso de Contabilidade, Portugal, Nov. 2002.

ESCRIBANO MARTINEZ, F. Y OTROS. *Propuesta para mejorar la calidad de la información contable frente a las exigencias del cambio y la globalización*. XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad, Tomo I Pag.9 a 62. Cancún, México, 1995

FACPCE, Resolución N° 197/99

FEA, Revista Contabilidade & Finanças, *Atualizações e inclusões feitas em janeiro 2004 e julho de 2004*, año XV, N° 35, Vol.3 Maio-Ag. 2004

FREGONA DE COSTAMAGNA, Rosana, *Un replanteo de la Carrera de Contador Público*, Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Córdoba, 2005.

GODOY PEREYRA, Marcos, *Los Profesionales en Ciencias Económicas y su Perfil, ante el Nuevo Escenario del Mundo Actual*, Mención Especial Premio C.P.C.E. 1999.

GODOY PEREYRA, Marcos, *Profesión Contable: ¿Un Nuevo Orden?*-Premio Bodas de Oro C.P.C.E. de Córdoba, Ed. Interamerica, Asociación Interamericana de Contabilidad, N°4 Enero-Marzo 1999

HERRERA GUZMAN, Juan, *El perfil del contador: visión del futuro*, Conferencia Inaugural del XXIV Congreso del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos Córdoba, Argentina, 2001

IFAC, *Education Committee, Prequalification, Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountants*, Guía 9, July 1991, First Issued-Revised, October 1996.

IFAC, *The Rol of the Chief Financial Officer in 2000*, January 2002.

MAGDALENA, Fernando, *Sistemas Administrativos*, 3ª ed. Editorial Macchi, Buenos aires, 1992

MARTINEZ VILLEGA, Fabián, *La Asesoría de los Negocios empieza por el Capital Intelectual, El Contador Público como Asesor de Negocios*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Julio 1998, México, pp.41-70.

MIRANDA, Estela, María, *Universidad, Conocimiento y Desarrollo: Estrategias para el Cambio*, Revista Administración Pública y Sociedad, Instituto de Investigación y Formación en Administración Pública, UNC, Año VII, N° 9, Dic, 1994

NACIONES UNIDAS, Junta de Comercio y desarrollo, *Modelo Revisado de Plan de Estudios de Contabilidad*, informe de la UNCTAD, Ginebra, Septiembre/Octubre 2003

POPESCU ORESTE, *Ensayos de Economía de Empresas*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

STAUBUS, *The Decision Usefulness Theory of Accounting*, Garland Series. 2000

TOFFLER, A. *El cambio del poder*. Ed. Plaza y Janés. España. 1990

VALERA BENITO, José Luis, *Diseño de la Carrera Profesional de Contador Público como Asesor de Negocios*, El Contador Público como Asesor de Negocios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Julio 1998, México, pp.211-230.

WATTY, Kim, CAHILL, Daryll, COOPER, Barry J., *Graduate Attributes: Perceptions of Accounting Academics*, Paper submitted to IAEER Congress, Paris (France), 1997.

Revista del Instituto International de Costos

MEDIDA E DIVULGAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL: AS EMPRESAS PORTUGUESAS COTADAS NA *EURONEXT*

Patrícia Gomes

Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)

Sara Serra

Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)

Elisabete Ferreira

Técnica Oficial de Contas, Mestranda em Contabilidade e Auditoria

Endereço para correspondência

Patrícia Gomes – Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)
e-mail: pgomes@ipca.pt

Sara Serra – Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)
e-mail: sserra@ipca.pt

Elisabete Ferreira
e-mail: eli.ferreira@netc.pt

MEDIDA E DIVULGAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL: AS EMPRESAS PORTUGUESAS COTADAS NA EURONEXT

RESUMO

A Sociedade do Conhecimento caracteriza a envolvente económica em que nos encontramos, logo, o valor dos activos intangíveis é o principal responsável pelo *gap* entre o valor contabilístico e o valor de mercado das organizações. A utilização de modelos e indicadores que considerem informação não financeira é fundamental para que se ultrapassem as limitações do modelo tradicional de contabilidade. Por outro lado, urge a normalização da divulgação da “Demonstração de Capital Intelectual” para melhorar os índices de divulgação deste tipo de informação e permitir a sua comparabilidade.

Relativamente às empresas portuguesas cotadas na *Euronext* em 2003, verificou-se ainda uma grande diversificação nas práticas de divulgação do Capital Intelectual, sendo a informação relatada predominantemente de carácter descritivo, notando-se uma tendência para o aumento da informação numérica e monetária, essencialmente no Capital Relacional. O Capital Estrutural é a componente que apresenta maior índice de divulgação, contrariamente ao Capital Humano que é o menos divulgado.

Palavras Chave: Capital intelectual, capital estrutural, capital relacional, capital humano, estratégia.

Recebido em Março de 2006; Aprovado em Novembro de 2006.

INTRODUÇÃO

As profundas alterações introduzidas na orientação da sociedade e da economia, permitem falar num paradigma emergente baseado em modelos de crescimento e de estratégia sustentados pelo conhecimento.

A era do conhecimento e das novas tecnologias impõe, a qualquer organização, uma atitude flexível e estratégica, capaz de permitir uma rápida adaptação às mudanças bruscas que ocorrem no ambiente. Perante tal cenário, os activos intangíveis, vulgo Capital Intelectual (CI), são um instrumento competitivo mais eficaz do que os activos materiais, pois são dificilmente transmissíveis e imitáveis, potenciando a diferenciação e a manutenção de vantagens competitivas.

Os diversos trabalhos já realizados, durante a última década, no domínio do CI, sensibilizaram a comunidade académica e os profissionais para a necessidade de repensar o posicionamento destes intangíveis no seio da organização, de modo a proporcionar informação relevante aos utilizadores da informação financeira. Com efeito, não é consistente que se entenda o CI como o principal activo que a organização sustenta e que este não seja devidamente espelhado nas Demonstrações Financeiras.

Com o objectivo de aferir as práticas de divulgação do CI das empresas portuguesas cotadas na *Euronext*, em 2003, optamos por desenvolver o presente trabalho em três partes essenciais. Na primeira parte, efectuamos a revisão de literatura, na qual abordamos o contexto socio-económico em que o CI se desenvolveu, bem como os conceitos inerentes à temática. A segunda parte do trabalho traduz-se na definição da metodologia de recolha e análise dos dados adoptada no estudo empírico. Por fim, na posse de todos os elementos necessários, foi efectuada uma análise aos mesmos, cujos resultados nos permitirão responder à questão central do nosso trabalho, que se prende com as práticas de divulgação do CI em Portugal.

Conceptualização do Capital Intelectual e suas Componentes

O crescente aumento das tecnologias de informação, do trabalho em rede, do comércio electrónico, da informação, das patentes, das estratégias de gestão, são apenas alguns indícios de que a sociedade e a economia estão a mudar e se estão a transformar, cada vez mais, numa sociedade e economia do

conhecimento. Neste contexto, em que o conhecimento se apresenta como principal impulsionador do sucesso das organizações emerge o conceito de CI, que também se apresenta como aspecto diferenciador das empresas e, portanto, gerador de vantagens competitivas.

Dada a importância desta temática, muitos estudos têm sido realizados com o móbil de perceber o que é realmente o CI, como se valoriza e divulga.

DEFINIÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL

Apesar dos diversos estudos realizados, segundo Seetharaman, *et al.* (2002), não há uma definição unanimemente aceite de CI. Aliás, de acordo com os investigadores que participaram na *3rd International Conference on the Management of Intellectual Capital*, em 1999, ainda é muito prematuro dar uma definição de CI, pois para além do tema ser relativamente recente refere-se a capacidades, conhecimentos e aptidões que não são visíveis, sendo portanto difíceis de exprimir explicitamente.

Contrariando esta opinião, muitas definições têm sido apresentadas para o conceito de CI, das quais ressaltaremos apenas as mais pertinentes.

A definição inicial e clássica, que surgiu na última década do século passado, considera o CI como a diferença entre o valor de mercado e o valor contabilístico das empresas (Mantilla, 2000 e Rodríguez e Díaz, 2004). No entanto, da análise das Demonstrações Financeiras podemos constatar que uma parte do CI, como por exemplo patentes, marcas e *copyrights*, se encontra registada na contabilidade, o que significa que o CI não pode ser visto como a diferença entre o valor de mercado e o valor contabilístico, dado que este último também valoriza algumas componentes do CI (Mantilla, 2000). Além disso, uma parte desta diferença também se deve às diferentes políticas contabilísticas adoptadas (Marcos, 2005), bem como às reservas ocultas e fictícias resultantes de registos indevidos de activos e passivos presentes no balanço. Adicionalmente, o valor de mercado pode sofrer oscilações por força da conjuntura da Bolsa de Valores (Rodrigues e Oliveira, 2001).

Como podemos verificar, esta definição apesar de simples e útil para valorizar o CI, não é a mais adequada.

Stewart (1999) foi também um dos pioneiros na definição de CI, o qual a apresentou como a soma de todos os conhecimentos dos colaboradores da empresa capaz de criar valor e, conseqüentemente,

riqueza. Muito próxima desta definição está a de Edvinsson e Malone (1997), que refere o CI como a informação e conhecimento utilizado para criar valor. De forma semelhante, Riahi-Belkaoui (2003) classifica o CI como o conhecimento específico e valioso que pertence à empresa.

Distanciando-se um pouco das definições apresentadas, Abad (2004) caracteriza o CI como todos os elementos intangíveis que originam a valorização dos activos tangíveis e que incidem directamente no valor agregado da empresa, bem como na eficácia e eficiência da mesma.

Mantilla (2000) adopta também uma definição mais completa e especifica o CI como o conjunto de sistemas e processos, constituído pelo capital humano, estrutural e relacional, orientados para a produção e participação do conhecimento, em prol dos objectivos estratégicos da empresa.

Como podemos aferir, são diversas as definições apresentadas para o conceito de CI. Tal facto deriva da natureza específica do activo em causa e deste ser aplicado em várias disciplinas, o que origina também diversas interpretações. Contudo, apesar de distintas, consideramos que elas acabam por focar o âmago do conceito.

COMPONENTES DO CAPITAL INTELECTUAL

Tal como não existe uma definição universal de CI, também não existe uma classificação comum relativamente às componentes do mesmo. Não obstante, a maioria dos autores considera que o CI se divide em Capital Humano (CH), Capital Estrutural (CE) e Capital Relacional (CR). Neste trabalho optamos também por esta estrutura, dado que é a mais comum na literatura existente. Deste modo, passaremos a apresentar cada uma das componentes do CI.

CAPITAL HUMANO

Segundo Brás (2003), os meios de produção estão na cabeça e mãos dos trabalhadores, o que significa que o valor da empresa e a sua produtividade deixaram de basear-se nas máquinas e trabalho intensivo, para se basearem nos trabalhadores, seus conhecimentos e aptidões, o que confere suma importância ao CH.

O CH é constituído pelo conhecimento acumulado, experiência, valores, cultura, capacidade de aprendizagem e inovação dos colaboradores da empresa, para desenvolver as actividades e tarefas propostas, bem como para criar soluções óptimas para os clientes (Léon e Navarro, 2003). Apesar de todas estas características serem importantes, Riahi-Belkaoui (2003) destaca a capacidade de

inovação, pois considera que é através desta que os produtos, serviços e processos são melhorados o que, conseqüentemente, aumenta o valor da empresa.

Se o CH depende do conhecimento que possui cada indivíduo, então, se este aumentar, o CH também aumentará e conseqüentemente a sua vantagem competitiva (Belly, 2002), sendo, por isso, urgente que as empresas invistam nos seus recursos humanos e lhes proporcionem formação contínua e satisfação no local de trabalho. De acordo com Lopéz e Criado (2002), quanto maior for a satisfação dos colaboradores, maior será a sua motivação e, desde logo, o desempenho e a criatividade.

De acordo com o mesmo autor, esta é a componente mais relevante do CI, uma vez é base para o desenvolvimento das restantes componentes. Não obstante, os maiores desenvolvimentos teóricos e aplicados ocorreram na CE e CR.

Do exposto se conclui que o CH é um dos principais responsáveis pelo sucesso da organização e, como tal, urge apostar numa cultura de valorização dos membros da mesma.

CAPITAL ESTRUTURAL

O CE consiste no conjunto de conhecimentos pertencentes à empresa. É independente dos trabalhadores, pelo que se mantém na organização mesmo quando estes estão ausentes (Lopéz e Criado, 2002). O CE integra os activos intangíveis relacionados com a estrutura e os processos de funcionamento internos e externos da empresa, tais como as tecnologias, inovações, dados, publicações, estratégia, cultura, sistemas, rotinas e procedimentos (Riahi-Belkaoui, 2003). No fundo, o CE é composto pelo conjunto de ferramentas que permite divulgar e captar o conhecimento dentro da organização e obter uma melhoria contínua.

Edvinsson e Malone (1997) dividem o CE em 3 componentes: o Capital Organizacional, que está relacionado com os sistemas de instrumentos que permitem o fluxo de conhecimento dentro e para fora da empresa; o Capital de Inovação, que consiste na capacidade de inovar e renovar, traduzindo-se em *copyrights* e patentes e o Capital de Processos, que integra os processos, as técnicas e os programas dirigidos aos trabalhadores em prol de aumentar a eficiência da produção, bem como da prestação de serviços.

Como podemos constatar, o Capital Organizacional é considerado uma componente do CE, todavia, para alguns autores, como por exemplo, Salazar, *et al.* (2003), este existe por si só, ou seja, é uma

componente do CI. Regra geral, nestes casos, o termo Capital Organizacional é utilizado como sinónimo de CE. Para Riahi-Belkaoui (2003) o CE é a melhor aproximação do CI, sendo portanto considerada uma das componentes mais relevante.

CAPITAL RELACIONAL

O CR consiste no valor que as relações com o exterior têm para a empresa e integra os relacionamentos comerciais que a mesma estabelece com pessoas e outras empresas (León e Navarro, 2003). Dentro do CR podemos incluir a notoriedade da marca, a reputação, a lista de clientes, entre outros.

De acordo com Onge (1996) as empresas geram CR quando os agentes internos estabelecem relações com os agentes externos, o que permite inferir que o CR tem uma vertente individual e outra colectiva, sendo que o individual se transforma em colectivo por via do processo social (referido por León e Navarro, 2003).

Apesar do termo CR se encontrar muito difundido, Edvinsson e Malone (1997) centram-se exclusivamente nos clientes, falando inclusivamente em Capital de Clientes.

Seguindo esta mesma linha de pensamento, Roos e Roos (1997) e Brooking (1996) alargam esta classificação e denominam esta categoria de Capital de Clientes e Relações, pois entendem que este capital não é gerado somente pelas relações com os clientes, mas também com fornecedores, investidores, sócios e outros (referido por León e Navarro, 2003).

Pomeda, *et al.* (2003) continuam a utilizar a denominação de CR, todavia, apontam-lhe uma variante denominada de Capital Social, uma vez que consideram que esta espelha a riqueza e diversidade das relações com a sociedade.

Como podemos ver, a escolha dos clientes não é indiferente para a empresa, aliás Sveiby (1998) refere que estes determinam a qualidade e quantidade das receitas da empresa.

Divulgação do Capital Intelectual

Face à dificuldade em uniformizar a definição do CI, a sua divulgação será bastante diversificada, uma vez que não existe ainda normalização nesta matéria. A elaboração da “Demonstração do Capital Intelectual” (DCI) é o comportamento necessário para se falar numa política de divulgação de CI.

Enquanto não existir regulamentação relativamente à divulgação desta demonstração, a informação sobre o CI será bastante reduzida, diversificada e aparecerá misturada com as Demonstrações Financeiras tradicionais, para além de não ser uma informação normalizada.

De acordo com Pablos (2005), a primeira DCI ocorreu em 1994, numa empresa sueca denominada de Skandia, o que mais tarde originou o surgimento do modelo *Navigator Skandia*.

Este seria o primeiro passo para a divulgação do CI, pois a partir daí várias empresas, um pouco por todo o mundo, passaram a elaborar e publicar a sua própria DCI, como é o caso da Dinamarca, Espanha, Áustria, Reino Unido, entre outros.

Pablos (2005) analisou as DCI de três empresas indianas e concluiu que, quer o seu conteúdo, quer a sua estrutura são muito distintas das europeias.

As DCI realizadas pelas empresas indianas caracterizam-se, sobretudo, pelo seu carácter marcadamente narrativo e descritivo, não quantificando nenhuma das componentes do CI, o que não acontece com as DCI europeias que evidenciam um cariz quantitativo, para além do narrativo.

Apesar de elaborarem a DCI, as empresas indianas analisadas consideram que esta tem carácter adicional e, como tal, é independente do relatório anual.

Contrariamente às DCI indianas, as europeias são normalmente elaboradas seguindo uma estrutura básica que é composta por três partes. Na primeira parte, são descritas as actividades da empresa, como por exemplo, o seu modelo de gestão e valores, posteriormente, num segundo capítulo, referem-se aspectos relacionados com a gestão do conhecimento, tais como os processos adoptados. Por último, é focado o CI, evidenciando-se cada uma das suas componentes. Contudo, e apesar da demonstração estar dividida nestas três partes distintas, todas elas acabam por focar o CI.

Pablos (2004) desenvolveu um estudo de investigação com o intuito de analisar o grau de divulgação e mensuração do CE, componente estruturante do CI, de oito empresas europeias, nomeadamente da Áustria, Dinamarca, Espanha e Suíça, consideradas pioneiras na institucionalização do conhecimento como recurso estratégico da organização.

Especificamente, o autor propôs-se a analisar os indicadores de CE privilegiados para a mensuração dos recursos baseados no conhecimento e para a construção de uma nova forma de relatório intitulado DCI.

A partir da análise das DCI, apurou-se que existiam 32 indicadores de mensuração do CE frequentemente desenvolvidos pelas organizações, os quais foram agrupados em seis categorias distintas: infra-estruturas, processos burocráticos, necessidades dos clientes, inovação, qualidade e infra-estrutura baseadas no conhecimento.

No que concerne ao segundo objectivo da investigação, o autor concluiu que as empresas orientadas para o conhecimento tendem a divulgar os resultados obtidos na mensuração do CE em documento próprio, nomeadamente a DCI, uma vez que têm presente os benefícios internos e externos que esta informação proporciona (posicionamento estratégico no mercado, redução de custos e melhorias na produtividade).

Finalmente, o autor atenta para a necessidade urgente de se definirem normas orientadoras para a elaboração das DCI, de modo a salvaguardar a objectividade e a comparabilidade da informação.

Para além destes estudos, Brennan (2001) também elaborou uma investigação com o intuito de analisar a divulgação do CI de 11 empresas irlandesas cotadas na *Irish Stock Exchange*, orientadas para o conhecimento. O autor formulou duas questões de investigação:

1. Qual a diferença entre o valor de mercado e o valor contabilístico das empresas da amostra?
2. Qual o grau de divulgação de CI nos Relatórios e Contas das empresas da amostra?

Relativamente à primeira questão, o autor concluiu que 9, das 11 empresas analisadas, apresentam um valor de mercado superior ao valor contabilístico, tendo esta diferença aumentado no período do estudo. Isto significa o elevado peso dos activos intangíveis no valor destas empresas.

Quanto à segunda questão, verificou-se um baixo índice de divulgação do CI, sendo o CE o que apresenta maior divulgação. Dentro dos 24 atributos analisados no modelo, os “clientes”, “colaborações em negócios”, os “canais de distribuição” e o “*know how*” são os atributos mais divulgados. A metodologia utilizada por Brennan (2001) foi baseada na que Guthrie, *et al.* (1999) utilizaram para analisar a divulgação do CI numa amostra de 20 empresas australianas (referido por Rodrigues e Oliveira, 2001). Dos 24 atributos analisados por estes autores, o “espírito empreendedor”, os “clientes” e os “processos de gestão” são os mais relatados na amostra utilizada.

De um modo geral, todos os estudos revelam a falta de uma abordagem metodológica e normalizada relativamente ao relato do CI, tal como foi concluído, também, no estudo empírico realizado neste trabalho.

ESTUDO EMPÍRICO

DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

O estudo empírico realizado baseou-se na análise dos Relatórios e Contas referentes ao exercício económico de 2003, com especial destaque na Mensagem do Presidente e no Relatório de Gestão, das empresas portuguesas cotadas no mercado primário da *Euronext*, no referido ano.

Para obter cada elemento da amostra consultamos o site Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. Após a referida busca apercebemo-nos da impossibilidade de adquirir o Relatório e Contas do Grupo Média Capital. Deste modo, a amostra não será constituída por 49 empresas, como havíamos previsto inicialmente, mas apenas 48 empresas (cf. anexo nº 1), mantendo-se assim a representatividade da amostra.

METODOLOGIA DE RECOLHA E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Após definida a amostra é necessário descrever a metodologia de estudo que vai ser seguida na recolha e interpretação dos dados. Esta descrição torna-se fundamental de modo a permitir uma maior clarificação e entendimento dos resultados a analisar, posteriormente, neste trabalho.

A metodologia de interpretação dos dados foi definida com base na literatura revista sobre o CI, mais concretamente no estudo elaborado por Rodrigues e Oliveira (2001) que se reporta à análise do relato dos intangíveis das empresas portuguesas, em 1999. Os autores deste estudo propuseram-se a analisar, numa amostra de 72 empresas, o grau de divulgação dos atributos que compõem o CI. Os dados foram obtidos com base na análise do Relatórios e Contas das empresas cotadas na Bolsa de Valores de Lisboa, em 1999. Para a recolha dos dados os autores elaboraram uma grelha composta por 30 atributos e repartida em três partes essenciais: a primeira parte respeita ao CE, a segunda foca o CR e, finalmente, a terceira parte é direccionada para o CH (cf. anexo nº 2).

Sendo o objectivo do estudo empírico analisar o grau de divulgação do CI em 2003 e comparar a evolução relativamente ao estudo de 1999, elaborado por Rodrigues e Oliveira (2001), optamos por utilizar exactamente os mesmos elementos de cada componente do CI, apesar de não corresponderem na íntegra com atributos apresentados na revisão da literatura. Por uma questão de consistência e de coerência na análise dos resultados, e por estes atributos se adaptarem melhor à realidade das empresas portuguesas, utilizamos a mesma grelha na recolha dos dados.

A recolha dos dados foi efectuada segundo a seguinte sequência numérica:

- 0 se o atributo não é divulgado;
- 1 se o atributo é divulgado de uma forma meramente descritiva;
- 1 se a descrição é acompanhada de uma quantificação numérica;
- 1 se a descrição é acompanhada de uma quantificação monetária.

Esta metodologia foi adoptada por Guthrie *et al.* (1999) (referido por Rodrigues e Oliveira, 2001) e Brennan (2001), tendo sido seguida também por Rodrigues e Oliveira (2001).

A interpretação dos resultados pretende evidenciar o grau de divulgação por cada componente do CI, tendo em conta a sequência numérica apresentada. Será ainda efectuada a análise do índice de divulgação por empresa, focando as que apresentam maior e menor índice. Por fim, será realizada a comparação com os resultados do já referido estudo, elaborado com os dados das empresas cotadas em 1999, tendo em conta os atributos mais divulgados a nível do CI, através de um *ranking* de atributos.

Apesar do nosso estudo se ter baseado, apenas, na leitura da Mensagem do Presidente e Relatório de Gestão, e ter usado uma amostra composta por 48 empresas, enquanto o estudo de 1999 recorreu ainda à análise do Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo e ter usado uma amostra de 72 empresas, entendemos que a comparação entre os dois estudos acrescentaria valor à análise do índice de divulgação do CI em Portugal. O Quadro n.º 1 efectua uma estatística descritiva da amostra, comparando com os dados obtidos em 1999:

Quadro n.º 1 – Estatística descritiva da amostra

	1999	2003
Número da amostra	72	48
Número de atributos do modelo	30	30
Número médio de atributos divulgado por empresa	12	16
Número mínimo de atributos divulgado por uma empresa	3	4
Número máximo de atributos divulgado por uma empresa	21	21

Fonte: Adaptado de Rodrigues e Oliveira (2001: 30)

Análise dos Resultados

ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO POR COMPONENTE DO CAPITAL INTELECTUAL CAPITAL ESTRUTURAL

O CE foi abordado atendendo aos dois tipos de activos que integra, sendo eles a propriedade intelectual e as infra-estruturas organizacionais.

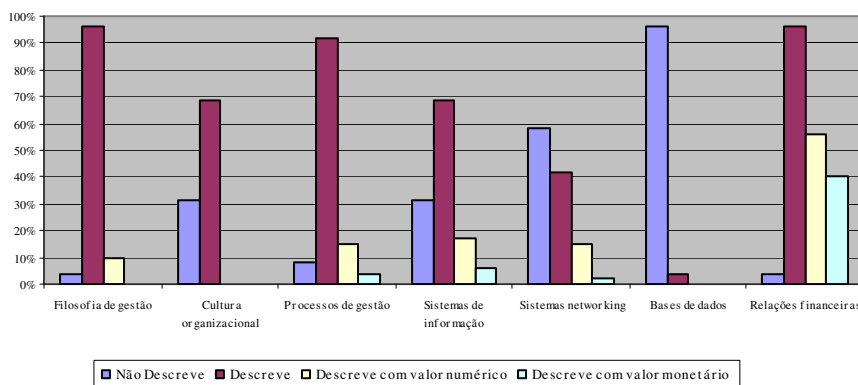
No presente trabalho, no qual estudamos o comportamento da propriedade intelectual composta pelas “patentes”, “*copyrights*” e “marcas”, concluímos que este activo não assume grande representatividade no conjunto das empresas analisadas. Com efeito, nenhuma empresa descreve as “patentes” e os “*copyrights*” que detém e apenas 17% das empresas descreve a marca que as representa, sendo de destacar que são, somente, as empresas do sector financeiro que o fazem. Apesar de não ser explicitada no Relatório de Gestão, esta informação, quando aplicável, é de constatação obrigatória no Balanço e no Anexo, pelo que fomos analisar este item e observamos que esta disposição é cumprida.

Quanto às infra-estruturas organizacionais foram analisados os aspectos que permitem identificar o núcleo organizacional da empresa, nomeadamente a “filosofia de gestão”, a “cultura organizacional”, os “processos de gestão”, os “sistemas de informação”, os “sistemas *networking*”, as “bases de dados” e as “relações financeiras”.

A análise do Gráfico n.º 1 permite concluir que os atributos organizacionais que evidenciam um maior índice de divulgação são a “filosofia de gestão”, a descrição dos “processos de gestão” e das “relações financeiras”. Com efeito, cerca de 95% das empresas analisadas divulgam essa informação no seu Relatório de Gestão. No entanto, a atribuição de uma quantificação quer numérica, quer monetária é

quase insignificante, com excepção da descrição das relações financeiras onde 56% das empresas apresentaram uma quantificação. Esta situação deve-se ao fundamento maioritariamente teórico inerente às características organizacionais analisadas, sendo que às relações financeiras, pela sua natureza monetária, facilmente se atribui uma quantificação.

Gráfico n.º 1 – Infra-estruturas Organizacionais



A descrição das “bases de dados” e dos “sistemas de *networking*” são os atributos das infra-estruturas organizacionais com menor divulgação, 4% e 38% respectivamente.

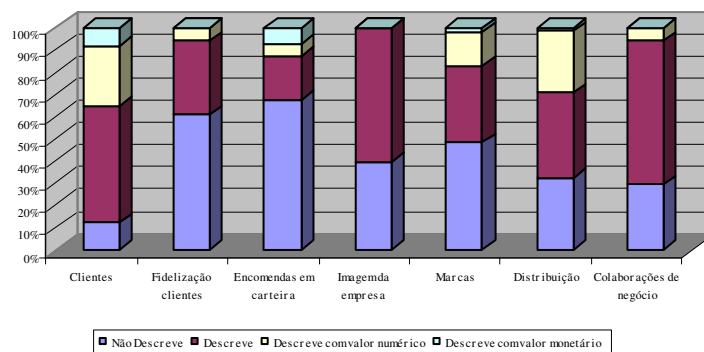
CAPITAL RELACIONAL

Na componente do CR pretendemos analisar o grau de divulgação de informação relativamente às relações da empresa com o exterior, nomeadamente com “clientes”, “concorrentes”, “fornecedores” e “sociedade em geral”. A “imagem” e a “reputação” da empresa no mercado, “marcas”, “distribuição” e ainda “contratos” e “parcerias” efectuadas são também elementos analisados nesta componente.

Face ao ambiente competitivo que atravessa a economia mundial, verifica-se alguma preocupação das empresas em divulgar informação sobre a importância de satisfazer as necessidades dos seus clientes, acrescentando valor ao produto final e consequentemente fidelizando as relações. No Gráfico n.º 2 verifica-se que grande parte das empresas apenas descreve este tipo de informação, embora se note uma tendência para aumentar a informação numérica e monetária, nomeadamente sobre o número de clientes e sua evolução ao longo do tempo. Também a “imagem” e o “prestígio” no mercado é uma preocupação de um número significativo de empresas, sendo divulgada somente de forma descritiva. A “fidelização” e “encomendas em carteiras” apresentam um reduzido índice de divulgação, talvez devido ao seu carácter estratégico nas políticas da empresa. Ao nível da “distribuição” e das

“parcerias” e “colaborações” há um aumento crescente na divulgação, nomeadamente de informação numérica.

Gráfico n.º 2 – Clientes



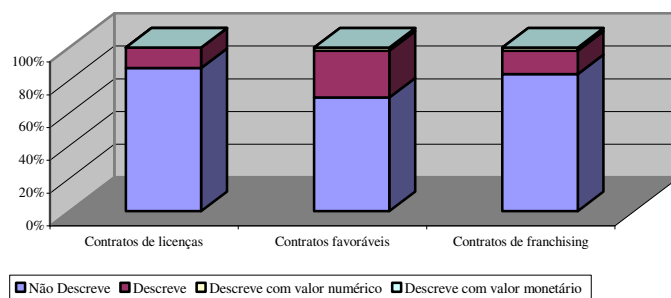
Relativamente a outras entidades, como “fornecedores”, “concorrentes” e “sociedade em geral”, destacamos a informação divulgada acerca da sociedade em geral, nomeadamente sobre preocupações ambientais e sociais, acções de voluntariado desenvolvidas, ajudas às vítimas de incêndios, entre outros aspectos. Comparativamente ao estudo de Rodrigues e Oliveira (2001), verifica-se um aumento na divulgação deste aspecto. Grande parte das instituições financeiras revela o apoio concedido às vítimas de incêndios em 2003.

De uma forma geral há a tendência para se relatar algo sobre a sociedade em geral, que consequentemente melhora a imagem da empresa. Algumas empresas começam mesmo a divulgar o Relatório de Sustentabilidade, como é o caso da EDP, havendo ainda as que referem a adopção do *Balanced Scorecard* como ferramenta estratégica fundamental para o posicionamento competitivo da organização (é o exemplo da Jerónimo Martins e da Corticeira Amorim).¹

A informação acerca dos concorrentes começa a surgir de forma descritiva, essencialmente no sector das telecomunicações, que revelam claramente a barreira imposta pelo monopólio da PT Telecom.

O Gráfico n.º 3 revela o grau de divulgação de informação sobre tipos de contratos efectuados com terceiros, como “contratos de licença”, “*franchising*” e outros. É quase inexistente a informação desta natureza.

Gráfico n.º 3 – Contratos

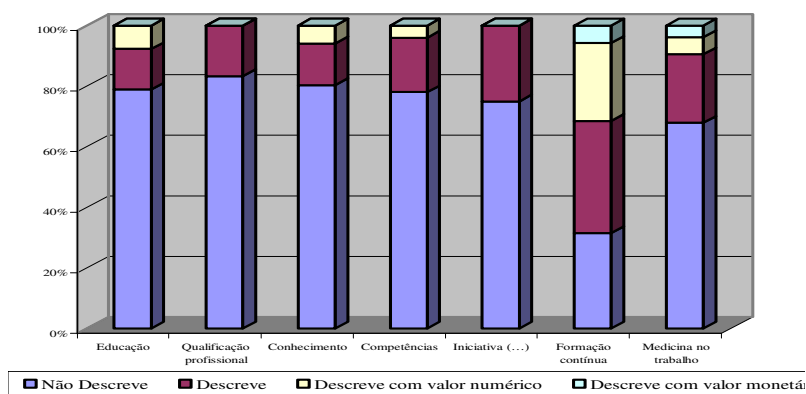


De um modo geral, há uma tendência crescente para a divulgação, em termos numéricos ou monetários, dos atributos que integram o CR, revelando a preocupação das empresas em interiorizar a perspectiva do cliente e da satisfação das suas necessidades na estratégia organizacional.

CAPITAL HUMANO

Tal como foi referido no enquadramento teórico, o CH é constituído pelo conhecimento e aptidões dos membros da organização. Como tal, os atributos analisados nesta rubrica dizem respeito fundamentalmente, às qualificações académicas e técnicas dos mesmos, bem como a toda a envolvente para as desenvolver, como é o caso da motivação, formação, segurança, higiene e medicina no trabalho.

Gráfico n.º 4 – Atributos do CH



Da análise às peças contabilísticas referidas, e atendendo ao Gráfico n.º 4, constatamos que o atributo mais divulgado, quer em termos quantitativos, quer em termos qualitativos, é a “formação”. Tal conclusão coaduna-se com a do estudo de Rodrigues e Oliveira (2001), onde a formação se assumiu também como o item mais divulgado no que diz respeito ao CH.

Posteriormente à “formação”, destacam-se os elementos “motivação” e “segurança, higiene e medicina no trabalho”, apesar do último merecer maior destaque, uma vez que também descreve alguns aspectos numéricos. No entanto, a questão da motivação é mais difícil de quantificar, embora a maior parte das empresas entenda que esta é originada por benefícios monetários, adoptando assim uma remuneração com componente fixa e variável, sendo que esta última varia em função dos objectivos propostos.

Não podemos também deixar de referir que o atributo “segurança, higiene e medicina no trabalho” sofreu um grande acréscimo em relação a 1999, onde se apresentava como um dos atributos menos referidos. Julgamos que tal facto se deve à obrigatoriedade do balanço social e à relevância que os aspectos da saúde e segurança têm assumido na sociedade, principalmente, por força da comunicação social.

Em terceiro lugar, apresenta-se o item das competências, que descreve quais as competências desenvolvidas pelos colaboradores. À semelhança da maior parte dos elementos, este atributo é divulgado fundamentalmente, pelo sector bancário.

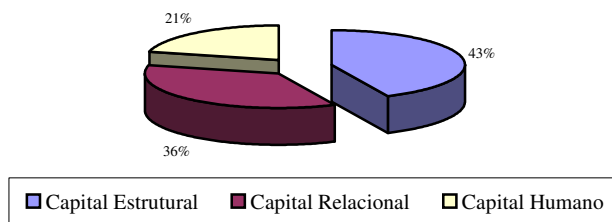
Contrariamente ao estudo de Rodrigues e Oliveira (2001), a questão da educação e qualificação profissional não mereceram grande destaque, sendo por isso reduzidas as empresas que mencionam os graus académicos dos seus funcionários, bem como a sua quantificação. De notar que nem numa, nem noutra rubrica foi efectuada uma descrição monetária, o que já era de esperar dado que a maioria destes atributos foram adquiridos por conta do colaborador da empresa, e na maior parte dos casos antes de integrar os quadros da mesma.

À semelhança do estudo realizado em 1999, o elemento conhecimento relacionado com o trabalho é o menos descrito, embora apresente em algumas situações uma descrição em termos monetários.

Apesar dos resultados obtidos não contrariarem significativamente o estudo anterior, esperávamos que a questão da qualificação profissional e educação estivessem mais divulgadas, dado que a economia se assume cada vez mais como uma economia e sociedade do conhecimento.

Em jeitos de síntese, e atendendo à totalidade da amostra, os nossos resultados indiciam que as empresas cotadas na *Euronext* têm maior apetência para divulgar aspectos relacionados com o CE (43%), seguindo-se o CR e o CH, com 36% e 21%, respectivamente.

Gráfico n.º 5 – Índice de Divulgação por Componente de Capital Intelectual



A preponderância que o CE assume no total das componentes do CI é justificável, em nossa opinião, pela necessidade das empresas cotadas em bolsa divulgarem aos accionistas a sua filosofia de gestão e os processos de gestão, pois estes atributos são de extrema importância no momento da avaliação externa da empresa, uma vez que representam a forma de actuar no mercado. Por outro lado, as relações financeiras são uma constante nestas empresas que actuam em bolsa, pelo que a não divulgação deste atributo colocaria em causa a consistência da informação disponibilizada aos accionistas.

Comparativamente com o estudo elaborado por Rodrigues e Oliveira (2001), a componente do CI mais divulgada era também o CE, assumindo em 2003 a proporção de 43%. Denota-se, pois, um acréscimo no índice de divulgação desta componente no período decorrido entre 1999 e 2003, sendo a mesma tendência seguida pelo CR, que em 1999 representava 30% (Rodrigues e Oliveira, 2001) do total do CI. Comportamento contraditório assumiu o CH, pois no ano de 1999 contava com uma participação de 32%, que reduziu para 21% em 2003.

Importa concluir que a principal mudança nos resultados entre os dois estudos deriva da maior divulgação do CR em detrimento de uma menor divulgação do CH. Do nosso ponto de vista, e tendo em conta a conjuntura económica difícil e de elevada concorrência verificada essencialmente desde 2001, este facto deve-se à maior importância atribuída às relações externas e satisfação dos clientes, levando a uma política de restrição em termos dos recursos humanos. A aposta na melhoria do produto e serviços prestados poderá induzir a um menor investimento em formação, segurança e higiene e mesmo na redução do quadro de pessoal.

ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO POR EMPRESA

CAPITAL ESTRUTURAL

O Quadro n.º 2 permite concluir que existe maior apetência por parte das empresas do sector financeiro e de telecomunicações para a divulgação dos atributos do CE. Com efeito, foram precisamente as empresas da banca que tiveram a preocupação de descrever a marca que as representa e os investimentos efectuados nessa marca de modo a fortalecer a sua posição no mercado.

Quadro n.º 2 - Índice de Divulgação do Capital Estrutural por Empresa

<i>Maior índice de divulgação</i>	<i>0-1-1-1</i>	<i>Menor índice de divulgação</i>	<i>0-1-1-1</i>
Banco Santander	15	Celulose Caima	2
Banco Totta	12	Impresa	2
Banco BPI	11	Tertir	2
BCP	11	Cires	3
BES	11	Compta	3
Banif	10	Estoril Sol	3
Novabase	10	GesCartão	3

CAPITAL RELACIONAL

O estudo de Rodrigues e Oliveira (2001) evidenciou um elevado índice de divulgação deste tipo de informação pelas instituições financeiras, sendo consistente com os resultados obtidos também relativamente ao nosso estudo, para o capital relacional. As empresas de telecomunicações também começam a apresentar relatórios bastante completos onde começa a ser divulgada informação sobre CI de elevada qualidade. O *Quadro n.º 3* evidencia esta situação.

Quadro n.º 3 - Índice de Divulgação do Capital Relacional por Empresa

<i>Maior índice de divulgação</i>	<i>0-1-1-1</i>	<i>Menor índice de divulgação</i>	<i>0-1-1-1</i>
Sonae SGPS	18	Espírito Santo SGPS	0
Sonae Com	16	Imobiliária GrãoPara	0
Banco Totta	15	Reditus	0
BPI	15	Estoril Sol	1
Jerónimo Martins	13	GesCartão	2
PT Telecom	13	Salvador Caetano	2

CAPITAL HUMANO

Da análise ao índice de divulgação das empresas da amostra em relação ao CH, podemos constatar que as que apresentam um maior índice pertencem sobretudo ao sector bancário, apesar de também se destacar o sector dos serviços, como é o caso da Jerónimo Martins, Brisa- Auto Estradas Portugal e Grupo Soares da Costa, que têm uma vertente de serviços, mas também uma componente transformadora.

Quadro n.º 4 - Índice de Divulgação do Capital Humano por Empresa

<i>Maior índice de divulgação</i>	<i>0-1-1-1</i>	<i>Menor índice de divulgação</i>	<i>0-1-1-1</i>
Banif	10	Cofina	0
BPI	10	Espírito Santo SGPS	0
Jerónimo Martins	9	Somague	0
BES	9	Cires	1
BCP	10	Fisipe	1
Grupo Soares da Costa	5	Mota-Engil	1
Brisa – Auto Estradas	1	SAG Gest - SGPS, SA	1
Portugal			

Por outro lado, as empresas que divulgam menos atributos do CH situam-se predominantemente no sector transformador e da construção. Tal facto vem evidenciar que não há um modelo único de divulgação do CI, porque cada empresa divulga os parâmetros que mais se adequam às suas características. No caso da construção, por exemplo, o trabalho desenvolvido é de carácter mais físico e como tal exige maior investimento na saúde e segurança no trabalho do que propriamente em acções de formação mais estratégicas e académicas.

RANKING DE EMPRESAS

Este último quadro de análise por empresas revela o índice geral de divulgação (total das componentes) por empresa, focando apenas as que apresentam maiores índices de divulgação. No *ranking* efectuado por Rodrigues e Oliveira (2001) por sectores de actividade, o CAE⁸ 40 – Produção e distribuição de electricidade, gás e vapor ocupava a primeira posição; o CAE 64 – Correios e Telecomunicações ocupam a segunda posição e o CAE 65 – Intermediação Financeira ocupava a terceira posição. Embora no nosso estudo não tenha sido efectuada esta análise por sector de actividade, não há dúvida que as empresas pertencentes à intermediação financeira ocupam a primeira posição, ao passo que o segundo lugar é ocupado pelo sector da distribuição. Esta alteração no *ranking* descrito pode ser justificada pela variação ocorrida na amostra entre os dois períodos.

No fundo, e à semelhança do estudo de Rodrigues e Oliveira (2001), pode concluir-se que as empresas que mais divulgam o seu CI são as empresas de serviços. Tal constatação deve-se ao facto destas

⁸ Código de Actividade Económica

empresas necessitarem de mais tecnologias de informação para desenvolver a sua actividade e dependerem fortemente dos recursos humanos que possuem.

Quadro n.º 5 - *Ranking* de Divulgação por Empresa

	0-1-1-1
Banco BPI, SA	34
Banco Comercial Português, SA	31
Banco Espírito Santo, SA	30
Banco Totta & Açores, SA	30
Jerónimo Martins	30
Banif - SGPS, SA	29
Sonae SGPS	27

ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO POR ATRIBUTOS

À semelhança do estudo elaborado por Rodrigues e Oliveira (2001), elaboramos um quadro com o *ranking* por atributo, para cada componente do CI. Assim, num total de 30 atributos utilizados no modelo, as “relações financeiras” ocupam a primeira posição do *ranking*, sendo divulgadas por todas as empresas da amostra. Este resultado não é surpreendente uma vez que tratando-se de empresas cotadas é fundamental a divulgação de informação relativamente aos investidores. No estudo de Rodrigues e Oliveira (2001) este atributo ocupa apenas a terceira posição.

Os “processos de gestão” ocupam a segunda posição no nosso estudo, tendo ocupado a primeira posição no estudo de Rodrigues e Oliveira (2001). A “filosofia de gestão” ocupa o terceiro lugar no estudo em apreço, enquanto que no estudo anterior este atributo ocupava apenas a quarta posição. Relativamente ao atributo “clientes” este passa de uma terceira posição no estudo de Rodrigues e Oliveira (2001) para a quarta posição.

Contudo, esta diferença não parece ser significativa tendo em conta que o CR passou a ser a segunda componente mais divulgada (cf. Gráfico nº 5), logo a seguir ao CE, ao contrário do estudo de 2001 onde o CR era a componente com menor índice de divulgação. De facto, verifica-se no Relatório de Gestão das empresas uma preocupação para incluir os clientes na estratégia organizacional.

Quadro n.º 6 - Índice e *Ranking* de divulgação por atributos

Atributos do Capital Intelectual	1999		2003	
	Frequência	Ranking	Frequência	Ranking
	dos	dos	dos	dos
	Atributos	Atributos	Atributos	Atributos
Patentes	0		0	
Copyrights	0		0	
Trademarks	0		8	
Filosofia de gestão	62		46	2
Cultura organizacional	26		34	
Processos de gestão	72	1	44	3
Sistemas de informação	54		33	
Sistemas <i>networking</i>	37		20	
Bases de dados	16		2	
Relações financeiras	66	3	48	1
Marcas	25		20	
Clientes	67	2	39	
Fidelização dos clientes	27		17	
Encomendas em carteira	8		11	
Imagem da empresa	17		29	
Distribuição	50		29	
Colaborações de negócio/ parcerias	43		13	
Contratos de licenças	5		13	
Contratos favoráveis	27		9	
Contratos de <i>franchising</i>	1		10	
Fornecedores	34		12	
Concorrentes	35		23	
Sociedade em geral	34		27	
Educação	24		7	
Qualificação profissional	23		8	
Conhecimento	2		7	
Competências	35		9	
Iniciativa/Motivação/Dedicção	33		12	
Formação/Aprendizagem contínua	47		26	
Segurança, Higiene e Medicina no trabalho	13		12	

Importa ainda salientar o aumento significativo no relato de informação relativamente à “sociedade em geral”, nomeadamente sobre preocupações ambientais e sociais, bem como o elevado índice de divulgação sobre “segurança, higiene e medicina no trabalho”. Dentro destas preocupações destaca-se o elevado número de empresas que têm sido sujeitas a certificações de qualidade aos vários níveis.

Nota-se claramente uma falta de uniformização no relato deste tipo de informação, tendo em conta que num conjunto de 30 atributos utilizados no modelo, o número médio de atributos divulgado foi de 16, sendo que o número máximo de atributos divulgado por uma empresa foi de 21 (BPI) e o número mínimo de 4 (cf. Quadro nº 1). Também no estudo de Rodrigues e Oliveira (2001) se verificou esta diversificação, continuando a justificar-se urgente a definição de um modelo e de um quadro normativo para a elaboração da DCI.

CONCLUSÃO

Concluimos assim a descrição e categorização dos elementos intangíveis de cada componente do CI, sendo a principal novidade a utilização de informação não financeira. Contudo, só recorrendo a informação não financeira será possível medir, de alguma forma, o valor do CI. Isto implica que o modelo tradicional de contabilidade tenha que se ajustar urgentemente.

Para além da problemática da medição e da valorização, também em termos da divulgação deste tipo de informação muito há ainda a fazer, tendo em conta os baixos índices de divulgação verificados no estudo realizado. Contudo, nota-se uma tendência crescente na divulgação de informação do tipo numérico e monetário, sendo ainda predominante a forma descritiva ou narrativa. Por outro lado, esta falta de normalização conduz à divulgação voluntária do CI, cujo veículo de divulgação, por excelência é o Relatório de Gestão, logo esta divulgação padece das mesmas limitações que a informação voluntária, sendo facilmente manipulável e usada para exceder as expectativas dos utilizadores.

As Instituições Financeiras, Seguradoras e Telecomunicações tendem a apresentar relatórios mais completos e com maior preocupação para as questões estratégicas, deixando de se privilegiar meramente a informação financeira.

Quanto ao peso de cada componente no CI, os nossos resultados alteram-se no tocante ao CR e ao CH relativamente ao estudo elaborado por Rodrigues e Oliveira (2001), onde o CR passa a ter um maior índice de divulgação do que o CH.

A formalização da DCI revela-se urgente de modo a melhorar as políticas de divulgação deste tipo de informação.

Finalmente, propomos algumas perspectivas para investigações futuras: analisar os factores determinantes na divulgação do CI, como a dimensão, cotização, nível de endividamento, sector de actividade, entre outros; analisar de que modo a normalização de uma “Demonstração de Capital Intelectual” influenciaria o índice de divulgação deste tipo de informação e determinar a importância atribuída pelos gestores portugueses ao valor escondido pelo CI.

AGRADECIMENTOS

Os autores agradecem os comentários e sugestões feitos pelos congressistas do IX Congresso Internacional de Custos realizado em Florianópolis, Brasil, em 28-30 Novembro de 2005. Agradecem ainda a orientação da Professora Lúcia Lima Rodrigues na elaboração deste trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abad, R (2004). El Cuadro de Mando Relacional. <http://www.relazona.com>.
- Adams, L. and Lamont, T (2003). Knowledge Management Systems and Developing Sustainable Competitive Advantage. *Journal of Knowledge Management*, 7 (2), pp 142-54.
- Banker, D, Chang, H. and Pizzini, J (2004). The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. *The Accounting Review*, 79 (1), pp 1-23.
- Barney, J (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17 (1), pp 99-120.
- Belly, P (2002). El Capital Humano. <http://www.gestiopolis.com>.
- Brás, A (2003). *Proposta de Relato e Medida do Goodwill Gerado Internamente Pelo Capital Humano Organizacional*. Tese para obtenção do grau de Doutoramento, Universidade do Minho, Braga.
- Brennan, N (2001). Reporting Intellectual Capital in annual reports: evidence from Ireland. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14 (4), pp 423-36.
- Campos, E (1998). *El Capital Intangible como Clave Estratégica en la Competencia Actual*. Boletín de Estudios Económicos, Vol. LIII, n.º 164, Agosto, pp 207-29.
- Cañibano, L (2004). *La relevância de los intangibles en el análisis de la situación financiera de la empresa*. Apontamentos da disciplina de Seminário da IV Edição do Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- Cañibano, L., Garcia-Ayuso, M. and Sanchez, P (2000). Accounting for Intangibles: A Literature Review. *Journal of Accounting Literature*, 19, pp 102-30.
- Edvinsson, L. and Malone, S (1997). *Intellectual capital: the proven way to establish your company's real value by measuring its hidden brainpower*". London: Ed. Piatkus.

- Euroforum (1998). *Medición del Capital Intelectual: Modelo Intelect.* Euroforum, Madrid.
- Goldfinger, C (1997). *Understanding and Measuring the Intangible Economy: Current status and suggestions for future research.* Paper apresentado no Ciret Seminar, Helsinki.
- Grant, R (1991). A resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California Management Journal*, 33, pp 114-35.
- Guthrie, J. and Petty, R (2000). Intellectual Capital: Australian annual reporting practices. *Journal of Intellectual Capital*, 1 (3), pp 241-51.
- Leliaert, P., Tilmans, R. and Candries, W (2003). Identifying and managing IC: a new classification. *Journal of Intellectual Capital*, 4 (2), pp 202-14.
- Léon, M. and Navarro, C (2003). *Gestión Dinámica del Capital Intelectual desde la Perspectiva de los Indicadores Externos.* <http://www.acede2003.org/archivos/216.pdf>.
- Lev, B. and Zarowin, P (1999). The Boundaries of Financial Reporting and how to extend them. *Journal of Accounting Research*, 37 (2), pp 353-86.
- López, N. and Criado, U (2002). El Capital Intelectual en la Empresa. Análisis de Criterios y Clasificación Multidimensional. *Economía Industrial*, (346), 163 – 171.
- Mantilla, S (2000). *Capital Intelectual.* Comunicação apresentada no X Simpósio Contaduría, Universidad de Antioquia, Medellín.
- Marcos, A (2005). *A Contabilização do Capital Intelectual em Debate.* Comunicação apresentada no XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management, Sevilha.
- Mooraj, S., Oyon, D. and Hostettler, D (1999). The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil? *European Management Journal*, 17 (5), pp 481-91.
- Mouritsen, J., Bukh, P., Larsen, H. and Johansen, M (2002). Developing and managing Knowledge through intellectual capital statements. *Journal of Intellectual Capital*, 3 (1), pp 10-29.
- Mouritsen, J (2004). Measuring and intervening how do we theorise intellectual capital management? *Journal of Intellectual Capital*, 5 (2), pp 257-67.
- Nonaka, I (1991). The Knowledge-creating Company. *Harvard Business Review*, Novembro/Dezembro, pp 96-104.

- Oliveira, L (2000). Os activos intangíveis e a informação contabilística. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, (421), pp 278 - 86.
- Pablos, O (2004). Measuring and Reporting Structural Capital: Lessons from european learning firms. *Journal of Intellectual Capital*, 5 (4), pp 629-47.
- Pablos, O (2005). Intellectual Capital reports in India: lessons from a case study. *Journal of Intellectual Capital*, 6 (1), pp 142-49.
- Perez, R. and Pablos, O (2003). Knowledge management and organozational competitiveness: a framework for human capital analysis. *Journal of Knowledge Management*, 7 (3), pp 82 – 91.
- Pomeda, J., Moreno, C., Rivera, C. and Mártil, L (2003). *Hacia um modelo regional de Capital Intelectual: El caso de la región de Madrid*. Comunicação apresentada no XII Congresso AECA, “Transparencia Empresarial y Sociedad de Conocimiento” Madrid.
- Riahi-belkaoui, A (2003). Intelectual Capital and firm perfomance of US multinational firms – A Study of the Resource-based and stakeholder Views. *Journal of Intellectual Capital*, 4 (2), pp 215-26.
- Rodrigues, L. and Oliveira, L (2001). Relato Financeiro dos Intangíveis em Portugal. *Revista de Gestão e Economia*, (2), pp 23 – 37.
- Rodríguez, E. and Díaz, B (2004). *El Informe de Capital Intelectual*. Comunicação apresentada no XI Encuentro ASEPUC, Granada.
- Salazar, E., López, J., Castro, G. and Sáez, P (2003). *El Capital Organizativo Como Vantaja Competitivade las Organizaciones*. Comunicação apresentada no XII Congresso AECA, “Transparencia Empresarial y Sociedad de Conocimiento”, Madrid.
- Savater, F (1998). Potenciar la Razón. *Jornal El País*, 8 de Dezembro, pp 8-12.
- Seetharaman, A., Sooria, H. and Saravanan, A (2002). Intellectual Capital accounting and reporting in the Knowledge Economy. *Journal of Intellectual Capital*, 3 (2), pp 128-48.
- Sveiby, K. E (1998) *A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônio de conhecimento*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Stewart, T (1999) *Capital intelectual: a nova riqueza das organizações*. Lisboa: Edições Sílabo.

Vásquez, D (2001). Capital Intelectual y Gestión del Conocimiento: Problemática Contable. *Partida Doble*, (127), Novembro, pp 58 – 71.

¹ Apesar do *Balanced Scorecard* ser uma ferramenta que já começa a ser adoptada com alguma frequência, as empresas têm ainda alguma relutância em relatar este tipo de informação devido ao seu carácter estratégico.

ANEXOS

Anexo nº 1 Composição da amostra

Banco BPI, SA	Impresa – SGPS, SA
Banco Comercial Português, SA	Inapa – Investimentos, Participações e Gestão, SA
Banco Espírito Santo, SA	Jerónimo Martins – SGPS, SA
Banco Santander Central Hispano, SA	Modelo Continente - SGPS, SA
Banco Totta & Açores, SA	Mota-Engil, SGPS, SA
Banif - SGPS, SA	Novabase - SGPS, SA
Brisa – Auto Estradas de Portugal, SA	Papelaria Fernandes – Indústria e Comércio, SA
Celulose do Caima, SGPS, SA	Pararede - SGPS, SA
Cofina - SGPS, SA	Portucel , SA
Cimpor – Cimentos de Portugal, SA	Portugal Telecom SGPS, SA
CIN – Corporação Industrial do Norte, SA	PT Multimédia SGPS, SA
Cires, SA	Reditus - SGPS, SA
Compta – Equip. Serviços de Informática, SA	SAG Gest - SGPS, SA
Corticeira Amorim – SGPS, SA	Salvador Caetano, SA
EDP – Electricidade de Portugal, SA	Semapa – SGPS, SA
Efacec Capital – SGPS, SA	Sociedade Comercial Orey Antunes, SA
Espírito Santo Financial Group, SA	Somague – SGPS, SA
Estoril Sol – SGPS, SA	Sumolis – Comp. Ind. De Frutas e Bebidas, SA
Finibanco Holding SGPS, SA	Sonae - SGPS, SA
Fisipe – Fibras Sintéticas de Portugal, SA	Sonae Indústria - SGPS, SA
Gescartão – SGPS, SA	Sonae Com - SGPS, SA
Grupo Soares da Costa, SGPS, SA	Tertir – Terminais de Portugal, SA
Ibersol – SGPS, SA	Teixeira Duarte – Engenharia e Construções, SA
Imobiliária Construtora Grão Para, SA	VAA – Vista Alegre Atlantis, SGPS, SA

Anexo nº 2 Grelha de Recolha de Dados

<i>Atributos do Capital Intelectual</i>		<i>Não Descreve</i>	<i>Descreve</i>	<i>Descreve c/ valor numérico</i>	<i>Descreve c/ valor monetário</i>
		<i>0</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>
Capital Estrutural	Patentes Copyrights Trademarks Filosofia de gestão Cultura organizacional Processos de gestão Sistemas informação Sistemas networking Bases de dados Relações financeiras				
Capital Relacional	Marcas Clientes Fidelização de clientes Reservas de pedidos/ encomendas Imagem da empresa Distribuição Colaborações de negócio/parcerias Contratos de licenças Contratos favoráveis Contratos de franchising Fornecedores Concorrentes Sociedade em geral (ambiente, cultura etc.)				
Capital Humano	Educação Qualificação profissional Conhecimento relacionado com o trabalho Competências relacionadas com o trabalho Espírito empreendedor/Iniciativa/Motivação/Dedicação Formação/Aprendizagem contínua Segurança, higiene e medicina no trabalho				

Revista del Instituto Internacional de Costos

**DVA: VANTAGENS E LIMITAÇÕES DE SEU USO COMO
INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA ESTRATÉGIA SOCIAL
CORPORATIVA**

José Ricardo Maia de Siqueira

Universidade Federal do Rio de Janeiro - Brasil

Endereço para correspondência

José Ricardo Maia de Siqueira

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Av. Pasteur, 250 – sala 238

CEP: 22.291-040

Rio de Janeiro – RJ

Tel.: (0XX21)3873-5113

e-mail: jrms@facc.ufrj.br

DVA: VANTAGENS E LIMITAÇÕES DE SEU USO COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA ESTRATÉGIA SOCIAL CORPORATIVA

RESUMO

A adoção de uma estratégia social corporativa adequada pode alavancar as operações da empresa e assegurar um aumento na longevidade da empresa. A razão para isto reside em grande parte pela percepção dos consumidores de que a organização se encontra comprometida com a solução de problemas sociais. Faz-se necessário então a utilização de uma ferramenta não tendenciosa que permita à sociedade avaliar a responsabilidade social corporativa. A demonstração de valor adicionado (DVA) tem sido muito utilizada para este propósito. Porém, apesar das vantagens que advém de sua publicação, existem ambiguidades em seus números que, com frequência, não vem sendo externalizadas através dos trabalhos técnicos e acadêmicos produzidos no país. É objetivo deste trabalho, o apontamento das ambiguidades que surgem dos números que compõem a DVA, bem como: o registro das limitações do instrumento, a indicação das controvérsias existentes em sua confecção e a sugestão do uso de algumas informações complementares para enriquecer sua capacidade informativa.

Palavras chave: DVA, Relatórios Sociais, Responsabilidade Social, Balanço Social.

Recebido em Março de 2006; Aprovado em Novembro de 2006.

1. INTRODUÇÃO

É inegável que um maior comprometimento corporativo social tende a agregar valor às operações da empresa, logo, é de grande importância para a sociedade a existência de uma ferramenta que permita avaliar o grau de comprometimento da empresa com o saneamento dos problemas sociais.

A demonstração do valor adicionado (DVA) tem sido apontada como um dos mais significativos instrumentos a serem incorporados ao atual leque de demonstrações contábeis obrigatórias em uma reforma vindoura da lei das S. A., em grande parte devido ao seu viés social. Muitas empresas têm se antecipado à normatização. Em uma amostra de 95 demonstrações contábeis publicadas na Gazeta Mercantil no período de janeiro a março de 2003, se detectou a presença da DVA em 27% do total (Colares e Ponte, 2003: 13). Em um dos países mais desiguais do mundo, seu uso tem sido incentivado, por evidenciar a quem se destinam – e em que quantidades – as parcelas da riqueza gerada. Vem sendo utilizada com frequência pelas empresas, nas publicações de seus balanços sociais. Contudo, existem problemas na utilização deste instrumento como canal de comunicação com a sociedade para reportar a responsabilidade social das empresas. É objetivo deste trabalho analisar estes problemas e sugerir alternativas para minorá-los.

2. METODOLOGIA

Para atingir os objetivos a que se propõe, se optará, segundo a classificação de Andrade (1995), por uma pesquisa descritiva e bibliográfica. Descritiva porque os fatos relativos a demonstração do valor adicionado são registrados e analisados e é oferecida uma interpretação das variáveis relevantes do objeto em estudo. Trata-se de pesquisa bibliográfica, porque recorre ao conjunto de conhecimentos armazenados sobre a demonstração, esperando conseguir não uma simples repetição de opiniões aventadas anteriormente, mas a construção de um arcabouço conceitual sobre o qual se desenvolverá o artigo e, além disso, a abordagem do tema sob uma perspectiva inovadora.

Como a demonstração de valor adicionado é um projeto em andamento no Brasil, este artigo privilegiou as contribuições e debates que surgiram no seio da comunidade acadêmica brasileira. Para tanto, se utilizou como base para a seleção do material bibliográfico a produção acadêmica contida nos anais da área de Contabilidade e Controle Gerencial do Congresso Anual da Anpad, no período de 2000 a 2003; nos exemplares da Revista Contabilidade & Finanças dos últimos 10 anos; nos anais do Congresso USP de Contabilidade ocorridos entre 2001 e 2003 e nos exemplares da Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ no período de 1997 a 2002. A este material foram adicionados artigos, dissertações de mestrado, teses de doutorado e livros, com o objetivo de enriquecer a discussão aqui apresentada. Limitações referentes à acessibilidade dificultaram a expansão desta base de dados.

3. ESTRATÉGIA SOCIAL E VANTAGEM COMPETITIVA

As organizações atuam em um ambiente amplo, complexo e em rápida mutação. As empresas tradicionalmente monitoravam e estavam atentas às mudanças que ocorriam no ambiente mais próximo delas, ou seja, clientes, fornecedores e concorrentes, entre outros. Contudo, este microcosmo se encontra entranhado em um ambiente de maior complexidade, onde se inserem variáveis políticas, econômicas, sociais e culturais, entre outras elencáveis. Tais variáveis podem – e geralmente o fazem – afetar decisivamente as operações das organizações empresariais.

Nos últimos anos muito se tem questionado sobre a atuação das empresas em relação ao bem-estar social. Tem-se solicitado delas uma responsabilidade social corporativa, que pode ser definida como “uma forma de conduzir os negócios da empresa de tal maneira que a torna parceira e co-responsável pelo desenvolvimento social” (Ethos, 2004).

Alday e Pinochet (2003: 13) agregam a idéia de continuidade ao conceito de responsabilidade social, afirmando que esta “não é apenas um conjunto de ações isoladas dentro de uma organização e sim uma série de atividades organizadas, com esforços e recursos planejados para atender a uma determinada causa do problema”.

A responsabilidade social pode ser vista, portanto, como a congruência dos objetivos empresariais e sociais já que estes estariam interligados ou, nas palavras de Drucker (2001: 84), uma “vez que as instituições só podem existir dentro de um ambiente social e são, de fato, órgãos da sociedade, tais problemas sociais as afetam”. Drucker afirma assim que é difícil a existência de uma organização saudável em uma sociedade que não seja também sã.

Adicionalmente pode se ver nesta afirmação de Drucker, indícios de uma abordagem utilitarista – entendida aqui como a busca egoística pela satisfação das necessidades individuais, gerando maior felicidade para um número amplo de pessoas – onde uma sociedade doente pode se voltar contra as empresas afetando suas operações.

Um exemplo de intromissão da sociedade nas operações corporativas se refere a pressões por regulamentação. Esta preocupação encontra-se presente em Drucker (2001: 84) ao concluir que cedo “ou tarde a sociedade vai considerar qualquer impacto causado um ataque à sua própria integridade e vai cobrar um alto preço daqueles que não tomaram para si a responsabilidade de trabalhar para eliminar o impacto ou para descobrir uma solução para o problema”. Tal ponto de vista é corroborado por Ackerman (1973: 95) e Nolan (1986: 85-86).

Drucker (2001: 87) vai ainda mais longe ao afirmar que existem caminhos até mais saudáveis para os negócios que é “satisfazer uma necessidade social ao mesmo tempo em que serve à sua própria instituição, transformando os problemas sociais em oportunidade de negócio”. Sob esta ótica, não se trata apenas de antecipação para redução de custos, mas se valer dos problemas sociais para conseguir ganhos.

Coral et al. (2003: 7) reforçam a visão de Drucker ao asseverar que quando “a empresa consegue ligar o benefício ambiental e social com uma demanda do mercado, oferecendo funcionalidades que são percebidas pelos consumidores como valor agregado, tem maior probabilidade de obter retorno econômico e uma vantagem competitiva”.

Entretanto, uma visão utilitarista da responsabilidade social pode gerar graves distorções, pois pode fazer com que uma empresa não desenvolva uma responsabilidade social, mas sim, que aparente ser socialmente responsável. A responsabilidade social corporativa deve ser entendida como um

patrimônio da comunidade, já que o aumento do bem-estar social possui um valor intrínseco e é uma legitimação da atuação das empresas, não devendo ser entendida pela sociedade como um mero meio das empresas atingirem seus objetivos organizacionais.

Como do ponto de vista da sociedade a responsabilidade social tem valor por si mesmo, é fundamental que as empresas ofereçam, através de seus relatórios sociais, informações não enviesadas para a sociedade. Infelizmente existem indícios de que isto não vem acontecendo.

4. RESPONSABILIDADE SOCIAL E BALANÇO SOCIAL

Para Perottoni e Cunha (1997: 13) o “Balanço Social é um conjunto de informações econômicas e sociais, que tem por objetivo a divulgação de informações sobre o desempenho econômico e financeiro das empresas e sua atuação em benefício da sociedade”. Se o que se pretende é que o balanço social seja um instrumento não tendencioso para mensuração do impacto social de uma organização, este conceito carrega dentro de si uma inverdade ao afirmar que esta demonstração “tem por objetivo a divulgação de (...) sua atuação em benefício da sociedade”. O balanço social deve demonstrar não só os efeitos positivos da atividade econômica, mas também seus efeitos daninhos. O que se deseja obter é uma ferramenta que permita à sociedade perceber se ao longo do processo produtivo, a empresa forneceu uma contribuição social positiva ou negativa.

O conceito exposto carrega um viés perigoso, já que induz a uma visão do balanço social como instrumento de valorização de empresa, quando deveria destacar sua função de instrumento não enviesado de mensuração do grau da responsabilidade social das empresas. Lamentavelmente, a tendência de valorização dos aspectos positivos em detrimento dos negativos já foi detectada em outros trabalhos (Guthrie e Parker, 1990; Deegan e Gordon, 1996; Hackston e Milne, 1996). Esta característica reforça a posição apontada por vários autores (Hines, 1991; Harte e Owen, 1992; Siqueira e Vidal, 2002) de que os balanços sociais têm se aproximado perigosamente de um instrumento de marketing.

É por esta razão que Souza (1997: 2) oferece uma melhor opção de conceito, afirmando que o balanço social trata-se “de uma avaliação para medir e julgar os fatos sociais vinculados à empresa, tanto internamente (empresa/empregados) como externamente (empresa/comunidades)”. As palavras-chave aqui são medir e julgar, o balanço social não deve expor o lado positivo da empresa, mas sim suas ações, e a natureza destas é que definirá a imagem que a sociedade terá da organização empresarial.

Kreitlon e Quintella (2001: 4) reforçam a visão de Souza, afirmando que “(...) para os vários grupos de *stakeholders* já não basta que as empresas apenas assumam compromissos: eles querem informação que seja tangível, quantificável e verificável sobre o desempenho da organização em todas as áreas – e, hoje em dia, aquela que está sob mais intenso escrutínio é a área social”.

O balanço social é um conceito em evolução com muitas questões a serem discutidas. Uma delas trata-se do número ainda incipiente de empresas que publicam esta demonstração, uma das razões ventiladas é a divulgação de informações sensíveis. Em um estudo que objetivava identificar para que grupos de *stakeholders* as empresas supermercadistas de médio porte de Fortaleza, direcionavam suas ações sociais, Hawkins e Costa (2002: 9) constataram que nenhuma “das empresas entrevistadas publica balanço social (...). Nenhuma das empresas quis abrir dados financeiros como valor adicionado, impostos, dividendos ou outros”.

Este ponto remete a discussão do balanço social para a questão da obrigatoriedade de sua publicação. Perottoni e Cunha (1997: 20) optam pela voluntariedade de sua publicação, mas Machado e Lage (2002: 6) lembram que como o “acesso às informações a todos os cidadãos é um princípio democrático, o Balanço Social tendo sua divulgação obrigatória, visa informar se as empresas investem ou não nas áreas sociais”.

Apesar das questões ainda em aberto, vários são os caminhos que têm sido utilizados para divulgação de informações sociais – modelo Ibase, indicadores do GRI e modelos qualitativos, entre outros – mas um deles tem sido usado com frequência: a DVA. Esta abordagem, apesar de suas vantagens, tem problemas como canal de comunicação entre empresa e sociedade para exposição da responsabilidade social corporativa, que merecem ser mais bem detalhados.

5. ASPECTOS POSITIVOS DO USO DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

A DVA é a demonstração “que apresenta a riqueza criada pela empresa e sua distribuição entre os vários elementos que contribuíram para sua criação” (Luca, 1998: 27). Esta nasceu na área econômica, da necessidade de se apurar a riqueza de um país. Ajustes foram necessários nesse processo de transição do macroeconômico para o microeconômico, fazendo com que a DVA contábil se baseie no valor das vendas, enquanto a econômica se utiliza do valor da produção.

Apesar das diferenças, a utilização da DVA pelas empresas apresenta diversos pontos positivos, a saber:

- permite o desenvolvimento de um efetivo sistema de avaliação de unidades e gestores;
- se utiliza de uma linguagem acessível a todos os seus usuários;
- reflete a eficiência e a lucratividade das operações, como também a evolução econômica em seu conjunto;
- fornece dados para a tomada de decisões e para o controle de desempenho;
- permite conhecer a contribuição da empresa para a renda nacional e para seu ambiente social ou econômico; e
- apresenta uma dupla realidade empresarial: a econômica e a social (Cosenza, 2003: 16).

O aspecto social da DVA se revela na busca da evidenciação da distribuição do valor gerado pela empresa entre os diversos grupos que auxiliaram na sua constituição. Tal busca denota uma preocupação redistributiva com a atividade econômica. Preocupação extremamente significativa em um país com índice de Gini de 0,57 em 2001, marca que lhe garantiu a maior concentração de rendas da América Latina – uma das regiões mais desiguais do planeta (Oliveira, 2003: 15).

6. LIMITAÇÕES NO USO DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

As limitações ao uso da demonstração do valor adicionado podem ser classificadas em dois grandes grupos: limitações conjunturais e limitações estruturais.

As limitações conjunturais são aquelas que estão relacionadas ao estágio de evolução do instrumento. É o caso da baixa padronização atual da demonstração. Contudo, é fácil perceber que este tipo de limitação tende a se aproximar de zero através da ação da comunidade acadêmica, da interação desta com os profissionais responsáveis pela elaboração da DVA e, ainda, pela publicação de regulamentação sobre o tema. Esta limitação se encontra, portanto, fora do instrumento e vem sendo relativamente bem coberta pela comunidade acadêmica.

Já as limitações estruturais são aquelas que são inerentes ao instrumento, são aquelas que existem na demonstração *de per se*. Como elas se encontram no bojo da demonstração, como elas se encontram ligadas ao seu *modus operandis*, não podem ser atacadas sem a descaracterização do objeto da ação, que passaria a ter uma natureza distinta daquela apresentada no início do processo. Logo, é fundamental o conhecimento das limitações estruturais da DVA, pois tal conhecimento permite o desenvolvimento de dados complementares à demonstração que aumentarão a sua capacidade informativa, oferecendo ao usuário uma informação bem mais abrangente.

Tais limitações não vem sendo exploradas com frequência pela academia. Vários autores vêem a DVA como uma importante ferramenta que merece pertencer ao rol das demonstrações obrigatórias. A defesa da demonstração fica patente nas passagens dos escritos de alguns autores. Santos (2003: 35) em seu conceito da DVA, chama-a da “forma mais competente criada pela Contabilidade” para evidenciar a criação e distribuição da riqueza. Ao abordar a lei francesa Tinoco (1984: 38) protesta contra a ausência de uma série de informações, uma “dessas informações, que reportamos *a mais importante* [grifo nosso] é o valor adicionado”.

É possível que a defesa de uma demonstração que reputam como valiosa – e é inegável o seu valor – tenha inibido uma abordagem mais crítica à demonstração, com receio de que tal postura iniba sua

futura inclusão na norma legal. Se tal fato ocorreu, trata-se de uma infelicidade, dado o efeito enriquecedor que um ponto de vista mais crítico teria sobre o desenvolvimento da demonstração.

6.1. LIMITAÇÕES CONJUNTURAIS

Apesar dos avanços dos últimos anos, a DVA ainda é uma demonstração em maturação, existindo ainda dúvidas sobre sua estrutura e tratamento a ser dispensado sobre certos elementos que a constituem.

Silva et alii (2001) efetuou um estudo comparando DVAs de empresas nacionais e internacionais. Foram encontradas 22 empresas brasileiras que apresentaram DVAs contra 16 no exterior. Deste total foram separados para análise apenas aqueles exemplares que evidenciaram mais de um exercício social, o que levou a uma amostra de 16 DVAs de empresas nacionais e 10 de empresas internacionais.

A pesquisa encontrou uma série de inconsistências ao analisar tais demonstrações. Tais inconsistências foram detectadas nas empresas brasileiras entre si, nas empresas internacionais entre si e/ou entre os dois grupos. A existência destas inconsistências foi constatada tanto na evidenciação da geração de riqueza, quanto na distribuição da riqueza gerada.

Na evidenciação da geração de riqueza foram encontradas inconsistências no tratamento dos seguintes itens: perda com devedores duvidosos, resultado não operacional, provisão para IR/CSSL, crédito tributário e depreciação. Quanto à demonstração da distribuição da riqueza foram encontradas inconsistências nos itens: lucro ou prejuízo retido, nível de detalhamento e participação dos acionistas minoritários.

O trabalho conclui que “este demonstrativo ainda precisa de reformulações, para que através da congruência e unicidade no tocante a forma de evidenciar as informações se possa ter mais confiabilidade nos dados apresentados” (Silva et al., 2001: 13).

Muitos destes pontos dúbios já haviam sido relatados em um trabalho anterior, onde se afirma que muitos “problemas restam para se definir em termos do tratamento das receitas financeiras, das depreciações, dos aluguéis recebidos etc” (IOB, 1997a: 6).

Oliveira e Alves (2003) em um estudo exploratório envolvendo 88 demonstrações contábeis publicadas entre janeiro e março de 2003 no jornal *Gazeta Mercantil*, afirmam que não há um consenso sobre o modelo a ser utilizado na externalização da DVA. Ressaltam, no entanto, a preponderância do modelo proposto pela Fipecafi.

Siqueira e Vidal (2002) em um artigo que analisou 22 balanços sociais decorrentes de um contato inicial com 177 empresas, reportam um número considerável de demonstrações do valor adicionado. Na amostra coletada, as organizações Biobrás, Febraban, Cecrisa, Banco do Nordeste, Perdigão, CHESF, Metrô de São Paulo, Azaléia, COPASA, Light e Eletronuclear, usaram a DVA para evidenciar suas contribuições sociais. Não se pode esquecer que as quatro últimas empresas desta relação se utilizaram também do modelo Ibase. Além disso, o Metrô de São Paulo preferiu se valer de outros demonstrativos não tradicionais em adição às informações fornecidas pela DVA.

Apesar de ter sido um pouco mais utilizado que o modelo Ibase pelas empresas desta pesquisa, a DVA apresentou um menor grau de padronização. Isto é decorrência, entre outros fatores, da falta de um consenso a nível conceitual de qual deve ser sua estrutura.

As empresas Biobrás, Perdigão e Azaléia, por exemplo, não demonstram o cálculo do valor adicionado, se limitando a esclarecer sua distribuição. Mesmo entre as empresas que compõem este pequeno grupo há divergências, já que duas das empresas – Perdigão e Biobrás – evidenciaram tal divisão através de um gráfico, enquanto a Azaléia preferiu a elaboração de uma pequena demonstração.

Mesmo entre as empresas que apresentaram a DVA completa não há consenso. A COPASA define o valor adicionado somando as receitas, diminuindo destas os insumos obtendo o valor adicionado líquido, diminui de um grupo chamado retenções e reversões de valores obtendo o valor adicionado líquido gerado, que somado ao valor adicionado líquido recebido – constituído tão somente por receitas financeiras – obtém-se o valor adicionado a distribuir. Já na Cecrisa a diminuição das receitas pelos insumos resulta no valor adicionado bruto.

Na DVA da Light as receitas recebem a denominação de riqueza produzida e os insumos de riqueza consumida e além disso, apesar de ter uma estrutura semelhante à apresentada pela Cecrisa, inclui um

item denominado “capitalização de despesas” logo após o valor adicionado líquido produzido pela entidade para obtenção do valor adicionado a ser distribuído.

Na Eletronuclear, logo após a determinação do valor adicionado bruto não é excluído qualquer valor a título de depreciação ou amortização do grupo de retenções, mas aparece um valor sendo subtraído sob a rubrica “quotas de reintegrações” que resultará no valor adicionado líquido gerado. Não há qualquer nota explicando o que vem a ser esta rubrica.

A maioria das empresas apresentou a DVA em uma base comparativa com o exercício anterior, exceto aquelas que apresentaram a versão simplificada, ou seja, Azaléia, Perdigão e Biobrás. Destaque deve ser dado à DVA da Cecrisa, que foi apresentada com uma base comparativa para seis anos. O exposto neste trabalho parece corroborar as palavras de Tinoco (2001: 74) sobre a falta de formatação na elaboração desta demonstração.

Outros trabalhos – alguns bem recentes – têm tratado pontos controversos envolvendo situações complexas, como: depreciação de ativos reavaliados e ativos construídos na própria empresa (Santos e Parmezano, 1999); distribuição de lucros e doações e subvenções para investimentos (Santos e Silva, 2003; Santos e Silva, 2003a); e, consolidação de DVA (Santos e Machado, 2003; Santos e Machado, 2003a).

6.2. LIMITAÇÕES ESTRUTURAIS

Diversos trabalhos têm realçado o aspecto social da demonstração do valor adicionado. Em alguns deles é realçado a maior abrangência da DVA em contraposição ao egoísmo da DRE (IOB, 1997b: 1; IOB, 1997a: 1). Outro a aponta como parte integrante do balanço social (IOB, 1997c: 1). Tinoco (2001: 64) a identifica como um instrumento para analisar o desempenho social das organizações e em outro trabalho a reputa como a informação mais importante no balanço social (Tinoco, 1984: 38). Apesar de seu aspecto social ser continuamente destacado, a DVA se mostra limitada para a identificação de um desempenho corporativo socialmente responsável. Ponto semelhante já havia sido destacado por Cosenza (2003: 16).

6.2.1. LIMITAÇÃO DO SIGNIFICADO DO VALOR ADICIONADO

O conceito de valor adicionado tem uma relevância, como expressão da responsabilidade social, limitada. Não se pode esquecer que os conceitos de valor adicionado e produto nacional têm a mesma raiz, mas este vem sendo considerado, continuamente, como pouco significativo. Galbraith destaca que a importância do produto nacional bruto é exagerada, pois o considera arbitrário, já que tudo aquilo que não pode ser mensurado é excluído e conclui que uma “loja de grande movimento que vende fotos indecentes contribui mais para o PNB do que a ausência de poluição atmosférica” (Galbraith e Salinger, 1981: 10).

Tal aspecto também é abordado por Rodrigues (1995: 60) ao declarar que “o PNB (...) pode registrar um aumento (...) e a satisfação e o bem-estar social podem diminuir, bens insubstituíveis ser destruídos por outros com valor adicionado aparentemente importante”.

A DVA falha inclusive na demonstração da capacidade de geração do valor adicionado, já que um elevado valor adicionado pode indicar na verdade uma prática predatória que impeça a geração de valor no futuro.

O caso relatado por Stoner e Freeman (1995: 153) sobre a Pacific Lumber é bastante ilustrativo. Esta madeireira oferecia habitação para os funcionários, bolsas de estudos para seus filhos e um fundo de pensão para os aposentados. Além disso, mantinha um plano de corte e replantio que preservaria sua floresta de sequóia indefinidamente. Contudo, em 1985, ela foi adquirida em uma operação alavancada por *junk bonds*. O novo controlador rapidamente se apossou do dinheiro do fundo de pensão e mudou a estratégia conservacionista da empresa, duplicando a velocidade de derrubada das árvores e criando um ambiente de trabalho considerado por alguns como inseguro. Sob as condições descritas, uma DVA desta empresa apresentaria um incremento considerável no valor adicionado, mas ao preço de crescimento do risco para os trabalhadores e afetando negativamente a sustentabilidade da atividade extrativista. O incremento no valor adicionado no curto prazo pode significar a incapacidade de geração de valor no futuro. O que se depreende do caso relatado, é que uma empresa que atue

predatoriamente junto aos recursos naturais de uma nação pode estar criando a ilusão de crescimento econômico, já que o “esgotamento desses recursos pode provocar a deterioração da capacidade econômica do país deixando-o mais pobre” (Ramos, 1999: 6).

O processo de centralização de capitais, gerando empresas monopolistas e oligopolistas, também pode ser ilustrativo da ambiguidade inerente ao conceito do valor adicionado.

Stuart Mill (2001: 78-79) chegou a relatar a supressão da concorrência por empresas de grande porte, mas acreditava que este processo não fosse muito freqüente em uma economia de mercados. Ao analisar sua obra, Singer (2001: 30) declara que a opinião do economista foi “completamente refutada pelos fatos. A partir do fim do século XIX, o capitalismo entrou em sua fase monopolista explícita e a centralização dos capitais se acentuou cada vez mais”.

Uma organização monopolista supressora da concorrência, que leve diversos empregados de suas adversárias ao desemprego, não é exatamente um exemplo de empresa socialmente responsável, no entanto, se sua DVA for analisada se verá uma alta geração de riqueza, pois tais empresas possuem comumente uma margem de lucro superior à apresentada por aquelas empresas em situação de concorrência.

A simples utilização de fornecedores de baixo custo, em função do exercício de práticas eticamente questionáveis, já é suficiente para a majoração do valor adicionado. Logo, o que se percebe aqui é que um alto valor adicionado não necessariamente está em consonância com os objetivos da sociedade.

6.2.2. LIMITAÇÃO NA TRADUÇÃO DO CONCEITO ECONÔMICO PARA O CONTÁBIL

Conforme mencionado anteriormente neste trabalho, a tradução do econômico para o contábil não ocorreu sem adaptações. As demonstrações de valor adicionado no Brasil – e em diversas partes do mundo – se utilizam das vendas, enquanto o valor agregado econômico se vale da produção.

A DVA dos bancos representa um enorme descolamento da teoria econômica, por considerar itens na criação do valor adicionado que deveriam se encontrar em sua distribuição. Na verdade, a adaptação feita na DVA dos bancos representa um rompimento mais profundo do que o uso das vendas, já que neste caso, com o prolongamento da série temporal, os dois valores tendem a convergir. Contudo, em

ambas as questões o conhecimento das adaptações efetuadas admite ajustamentos para o adequado cálculo das contas nacionais.

Cabe ressaltar, no entanto, que o uso das vendas como base para o cálculo do valor adicionado somado à utilização do princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, traz complicações para uma interpretação socialmente orientada dos números apresentados pela DVA.

Este princípio encontra-se intimamente ligado ao da realização da receita, a ponto de levar Iudícibus (1987: 60-61) a afirmar que se tratam de dois aspectos de uma mesma questão e embora se possa dizer que em uma escala temporal se reconheça primeiramente a receita e logo após a despesas, o tratamento isolado provocaria mal entendidos sobre o real alcance do problema.

O princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis tem o seguinte enunciado: toda “despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem” (Fipecafi, 2003: 64).

Este princípio faz com que haja um descompasso entre os salários pagos e os reportados na demonstração em função da oscilação dos estoques. Assim, quando há consumo de estoques, os salários relatados na DVA serão superiores aos pagos, já que sua base é o volume de vendas e não a produção. Por outro lado, havendo formação de estoques, parte do desembolso de salários não aparecerá na DVA.

Este é um aspecto que pode, facilmente, passar despercebido. Isto ocorre na proposta do Instituto Ethos para elaboração do balanço social que sugere para a linha de salários, em suas instruções para preenchimento da DVA, a inclusão do valor “total do salário bruto pago pela empresa” (Ethos, 2002: 18). Nota-se que o conteúdo desta sentença é uma imprecisão.

Tomando como base o caso de formação de estoque como exemplo, a empresa estará relatando um volume de salários inferior ao efetivamente transferido aos trabalhadores, salários estes que já foram utilizados na aquisição de bens e serviços e que já impactaram a sociedade. Esta informação estará, inclusive, em descompasso com indicadores usualmente utilizados em balanços sociais relativos a

salário (Ibase, 2002; GRI, 2002: 47). O que se sugere é a amarração, via notas explicativas, dos valores divergentes apresentados.

6.2.3. AMBIGUIDADE NO VALOR DISTRIBUÍDO AOS ACIONISTAS

Marion (1999: 28) identifica a distribuição do valor adicionado como a parte mais importante da DVA. Tal opinião reflete provavelmente a visão que identifica na evidenciação da maneira como a riqueza é distribuída entre os diferentes setores da sociedade, como o aspecto mais socialmente relevante da DVA. Infelizmente, mesmo aqui se encontram ambiguidades nas informações externadas. Tais ambiguidades incluem-se, inclusive, nas parcelas de valor direcionadas aos acionistas.

É difícil compreender que interpretação deve ser dada a um elevado valor distribuído aos acionistas. Nos Estados Unidos onde o mercado de capitais tem um papel considerável na formação da poupança do trabalhador, tal prática seria considerada, com certa frequência, como socialmente louvável, já no mercado brasileiro, onde o acesso ao mercado acionário é quase restrito às mais altas classes socioeconômicas, não se poderia dizer o mesmo.

O que se depreende é que em empresas com capital atomizado a distribuição de dividendos teria um forte aspecto redistributivo, no entanto, em empresas com baixa dispersão do capital tal distribuição teria um efeito concentrador da renda. Como o mercado brasileiro é marcado pela concentração das participações acionárias nas classes socioeconômicas mais elevadas, a tendência é considerar tal movimento como concentrador de renda, agravando um problema crônico no Brasil. Esta solução, no entanto, deve ser considerada como simplista. Não se pode esquecer que uma tendência genérica não pode ser particularizada para uma empresa específica. Não se pode esquecer a existência de fundos de ações que permitem uma ampliação da penetração das ações na formação da poupança do trabalhador. O próprio governo vem incentivando o uso das ações para remunerar o FGTS dos assalariados. Deve ser lembrado o caso específico do Brasil, onde o governo participa como controlador em várias empresas. É difícil caracterizar como movimento concentracionista a distribuição de dividendos em uma empresa onde o governo é o controlador.

Se a situação está se modificando a demonstração deve estar apta para captar tal modificação e fornecer tal informação ao usuário. Infelizmente a estrutura da DVA não permite a geração de tal conhecimento, ela é incapaz de oferecer sinais claros quanto ao movimento concentracionista ou não de uma política de dividendos. Para que tal análise ocorra é necessária a inclusão de informações complementares à demonstração. Uma sugestão seria a introdução de notas explicativas informando o grau de dispersão do capital existente na empresa.

6.2.4. AMBIGUIDADE NO VALOR DISTRIBUÍDO AOS EMPREGADOS

Mesmo a participação dos trabalhadores na distribuição do valor agregado deve ser vista com cuidado. Tavares (1994: 47) destaca o caráter familiar e patrimonialista das empresas brasileiras, ressaltando ainda que a gerência é, freqüentemente, composta por familiares que, não raro, se utilizam das empresas para acumulação de patrimônios pessoais. Assim, a existência de familiares no quadro das empresas ocupando cargos na administração com elevados salários, inflaciona artificialmente a participação dos empregados na distribuição do valor criado.

O acréscimo de notas explicativas aqui, também é de grande ajuda. Podem ser incluídas notas identificando o valor dos dez maiores salários acompanhado das listas dos funcionários que participam deste seletto grupo e dos familiares dos controladores que trabalham na empresa. Outra sugestão é uma nota explicativa categorizando os funcionários por nível hierárquico e faixa salarial, permitindo uma visualização da política de salários da organização.

É importante destacar, contudo, que mesmo sem incluir tais aprimoramentos, a DVA vem oferecendo informações significativas. Rodrigues Jr. (2003), em um estudo abrangendo incentivos fiscais, identificou nas indústrias pesquisadas que o valor distribuído às instituições financeiras foi muito superior ao destinado aos funcionários, em um movimento aparentemente contrário ao objetivo de mitigação das disparidades sociais.

Em outro trabalho, Chan et al. (2003) encontraram evidências, através da demonstração do valor adicionado, de que as empresas estatais destinam aos empregados maior parcela da riqueza gerada do que suas congêneres da iniciativa privada.

6.2.5. AMBIGUIDADE NO VALOR TRANSFERIDO SOB A FORMA DE IMPOSTOS

Cuidado também deve ser tomado com o item impostos, uma vez que existe no direito tributário brasileiro a figura da progressividade em função da superfluidade. Assim, quanto menos essencial um bem maior sua carga tributária. A consequência disto é que indústrias como as de bebidas alcoólicas e fumo – com contribuições sociais discutíveis – aparecerão como grandes contribuintes do governo, não significando contudo uma atuação socialmente responsável.

6.2.6. ABRANGÊNCIA LIMITADA DOS ASPECTOS SOCIAIS

A Fipecafi (2003: 33) postula que o balanço social possui quatro vertentes: o balanço ambiental, o balanço de recursos humanos, demonstração do valor adicionado e benefícios e contribuições para a sociedade. A DVA atende tão somente a uma destas vertentes, sendo imprescindível, para o oferecimento de uma informação mais ampla à sociedade, a inclusão de outras informações relativas às demais vertentes.

Não é surpresa que a DVA seja considerada por Freire e Rebouças (2001: 105) como uma demonstração com “informações que estão muito aquém daquelas que seriam necessárias para seu reconhecimento como balanço social”.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Demonstração do Valor Adicionado é um relatório que visa demonstrar a geração de valor pela empresa e sua distribuição entre os elementos que contribuíram para sua geração. Tal demonstração se encontra dividida em duas partes: a primeira externando como a riqueza foi criada e a segunda como esta foi distribuída.

Trata-se de uma demonstração que tem sua origem no conceito de valor adicionado existente na economia, necessário para se impedir a dupla contagem no fechamento das contas nacionais.

A transição do ambiente macroeconômico para o ambiente microeconômico das empresas é feita sob a égide da divergência conceitual, já que o conceito econômico é apurado em função da produção, enquanto na abordagem contábil se utiliza a figura das vendas. Tal diferença ocorre porque os economistas consideram a criação do valor no ato da produção, enquanto os contadores, baseando-se no princípio da realização da receita, só o consideram criado no ato da venda.

Os pontos positivos em sua utilização são bastante conhecidos através da bibliografia. Entre outros aspectos, oferece uma linguagem que atinge diferentes segmentos da sociedade, expressa a lucratividade das operações de forma mais abrangente do que a demonstração de resultados do exercício e oferece uma visão social da atividade empresarial.

Deve-se destacar contudo que a DVA apresenta limitações em seu uso, segregadas neste trabalho em dois grupos: conjunturais e estruturais.

As limitações conjunturais não oferecem grandes preocupações, uma vez que são frutos de um processo de desenvolvimento que ainda está em andamento. As limitações estruturais são mais preocupantes, pois vem sendo pouco discutidas no ambiente acadêmico e incidem sobre a exposição do aspecto social da atividade empresarial. Tais limitações residem principalmente na ambigüidade informativa existente nos números oferecidos pela demonstração.

A ambigüidade da Demonstração de Valor Adicionado se inicia na apresentação da construção do valor. A afirmação de que uma empresa que apresente uma alta criação de valor é socialmente desejável não se sustenta, já que este pode ser conseguido através de práticas monopolistas de supressão da concorrência, economias em salvaguardas ambientais ou utilização de fornecedores com práticas eticamente questionáveis.

A ambigüidade permanece na distribuição do valor criado. Altos valores pagos em salários podem representar a canalização de resultados para uma elite gerencial ou familiar. Elevados valores em impostos pagos, devido à progressividade dos impostos em função de uma essencialidade declinante, são encontrados na indústria de tabaco e álcool, que não são exatamente exemplos de responsabilidade social. A distribuição de dividendos como processo concentrador, ou não, de rendas não pode ser percebido com a análise dos dados oferecidos pela demonstração.

Tais limitações devem ser discutidas para que os usuários percebam a real amplitude das informações oferecidas. Amplitude esta que pode ser consideravelmente aumentada com a inclusão de informações complementares à demonstração, permitindo assim, que a DVA alcance a plenitude de sua capacidade informativa.

REFERÊNCIAS

Ackerman, R. W. (1973). How Companies Respond to Social Demands. *Harvard Business Review*, 51 (4), pp 88-98.

Alday, H. E. C. and Pinochet, L. H. C. (2003). A Relação entre as Dimensões do Marketing para Causas Sociais com as Estratégias Empresariais em busca da Vantagem Competitiva: Um Estudo de Caso. *Anais do 27º Enanpad*. Atibaia. Texto em CD-ROM.

Andrade, M. M. (1995). *Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação*. São Paulo: Atlas.

Chan, B. L. et al. (2003). Distribuição do Valor Adicionado: Comparação Entre Empresas Estatais e Privadas do Setor de Serviços Públicos. *Anais do 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo. Texto em CD-ROM.

Colares, M. and Pontes, V. M. R. (2003). A Prática da Evidenciação de Informações Avançadas e Não Obrigatórias nas Demonstrações Contábeis das Empresas Brasileiras. *Anais do Enanpad 2003*. Atibaia. Texto em CD-ROM.

Coral, E. et al. (2003). Planejamento Estratégico para a Sustentabilidade Empresarial: uma proposta para convergência das estratégias econômicas, ambientais e sociais. *Anais do 27º Enanpad*. Atibaia. Texto em CD-ROM.

Cosenza, J. P. (2003). A Eficácia Informativa da Demonstração do Valor Adicionado. *Revista Contabilidade & Finanças*, Ano 14, Edição Comemorativa.

Deegan, C. and Gordon, B. (1996). A Study of the Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations. *Accounting and Business Research*, 26 (3), pp 187 - 199.

Drucker, P. (2001). *A Administração*. São Paulo: Nobel.

Ethos, Instituto (2002). *Guia de Elaboração do Balanço Social*. São Paulo: Instituto Ethos. Documento obtido no site <http://www.ethos.org.br> em dezembro de 2002.

Ethos, Instituto (2004). *Perguntas Frequentes*. Documento obtido no site <http://www.ethos.org.br> em 27 de fevereiro de 2004.

FIPECAFI (2003). *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. São Paulo: Atlas.

Freire, F. S. and Rebouças, T. R. S. (2001). Uma Descrição Sucinta do Balanço Social Francês, Português, Belga e Brasileiro. In: Silva, C. A. T. e Freire, F. S. (Orgs.). *Balanço Social: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas.

Galbraith, J. K. and Salinger, N. (1981). *A Economia ao Alcance de Quase Todos*. São Paulo: Pioneira.

GRI (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Boston. Documento obtido no site <http://www.globalreporting.org> em 23 de novembro de 2002.

Guthrie, J. and Parker, L. D. (1990) Corporate Social Disclosure Practice: A Comparative International Analysis. *Advances in Public Interest Accounting*, (3), pp 343 - 352.

Hackston, D. and Milne, M. J. (1996). Some Determinants of Social and Environmental Disclosures in New Zealand Companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (1), pp 77 - 108.

Harte, G. and Owen, D. L. (1992). Current Trends in Reporting of Green Issues in the Annual Report of United Kingdom Companies. In: Owen, D. L. (Org.) *Green Reporting - Accountancy and the Challenge of the Nineties*. Londres: Chapman and Hall.

Hawkins, D. P. B. C. and Costa, S. P. B. (2002). Responsabilidade Social e Cidadania Empresarial: uma Pesquisa Exploratória no Setor Supermercado de Médio Porte de Fortaleza. *Anais do 26º Enanpad*. Salvador. Texto em CD-ROM.

Hines, T. The Wider Issues (1991). *Certified Accountant*, pp 38 - 41.

IBASE (2002). *Balço Social Anual*. Obtido no site <http://www.balancosocial.org.br> em 27 de agosto de 2002.

IOB (1997b). Demonstração do Valor Adicionado – Como Fazer?. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 31 (48), pp 1-10.

IOB (1997a). Demonstração do Valor Adicionado – Alguns Exemplos Reais. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 31 (31), pp 1-7.

IOB (1997c). Uma Nova Demonstração Contábil Pleiteada no Projeto de Reforma da Lei das S/A: a do Valor Adicionado. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 31 (29), pp 1-5.

Iudícibus, S. (1987). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Kreitlon, M. P. and Quintella, R. H. (2001). Práticas de *Accountability* Ética e Social: As Estratégias de Legitimação de Empresas Brasileiras nas Relações com *Stakeholders*. *Anais do 25º Enanpad*. Campinas. Texto em CD-ROM.

Luca, M. M. M. (1998). *Demonstração do Valor Adicionado: Do Cálculo da Riqueza Criada pela Empresa ao Valor do PIB*. São Paulo: Atlas.

Machado, A. L. C. S. and Lage, A. C. (2002). Responsabilidade Social: Uma Abordagem para o Desenvolvimento Social – O caso da CVRD. *Anais do 26º Enanpad*. Salvador. Texto em CD-ROM.

Marion, J. C. (1999). Demonstrações Financeiras/Contábeis: Propostas para Alteração da Lei das Sociedades por Ações. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 4 (1), pp 11-29.

Nolan, J. (1986). Proteja sua Imagem Pública com o Desempenho. *Coleção Harvard de Administração - Vol. 14*. São Paulo: Nova Cultural.

Oliveira, F. (2003). Sob o Estigma da Desigualdade. *O Globo*, 78 (25.488), pp 15.

Oliveira, M. C. and Alves, J. F. V. (2003). A Evolução da Evidenciação da Demonstração do Valor Adicionado no Brasil e a Geração e Distribuição de Riqueza por Empresas Brasileiras. *Anais do 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo. Texto em CD-ROM.

Perottoni, M. A. and Cunha, A. S. (1997). Balanço Social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 26 (104), pp 12-20.

Ramos, M. L. G. (1999). *Balanço Ambiental: Instrumento de Contabilização e Divulgação das Relações das Empresas com o Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: COPPE/UFRJ. Dissertação de Mestrado.

Rodrigues, A. A. (1995). Quatro Aspectos do Levantamento da Demonstração do Valor Adicionado nos Setores Público e Privado. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 24 (92), pp 44-60.

Rodrigues Júnior, M. S. (2003). A DVA como Instrumento para Mensuração da Relação Custo-Benefício na Concessão de Incentivos Fiscais: Um Estudo de Caso. *Anais do Enanpad 2003*. Atibaia. Texto em CD-ROM.

Santos, A. (2003). *Demonstração do Valor Adicionado*. São Paulo: Atlas.

Santos, A. and Machado, I. M. (2003). Demonstração do Valor Adicionado: Como Fazer? (1ª Parte). *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 37 (10), pp 1-9.

Santos, A. and Machado, I. M. (2003a). Demonstração do Valor Adicionado: Como Fazer? (2ª Parte). *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 37 (11), pp 1-9.

Santos, A. and Parmezano, C. M. (1999). Demonstração do Valor Adicionado – Dois Casos Muito Especiais. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 33 (1), pp 1-11.

Santos, A. and Silva, F. L. (2003). Aspectos Práticos da Demonstração do Valor Adicionado – Distribuição de Lucros (Juros sobre Capital Próprio e Dividendos) e Doações e Subvenções para Investimentos (1ª Parte). *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 37 (15), pp 1-9.

Santos, A. e Silva, F. L. (2003a). Aspectos Práticos da Demonstração do Valor Adicionado – Distribuição de Lucros (Juros sobre Capital Próprio e Dividendos) e Doações e Subvenções para Investimentos (2ª Parte). *IOB – Temática Contábil e Balanços*, 37 (16), pp 1-6.

Silva, A. P. F. et al. (2001). A Demonstração de Valor Adicionado como Alternativa de Medição do Desempenho Gerencial: Um Estudo Comparativo entre Demonstrações Nacionais e Internacionais. *Anais do 1º Seminário USP de Contabilidade*. São Paulo. Texto em CD-ROM.

Singer, P. (2001). John Stuart Mill – O Homem e a Obra. In: Stuart Mill, J. *Capítulos Sobre o Socialismo*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo.

Siqueira, J. R. M. and Vidal, M. C. R. (2002). Balanços Sociais Brasileiros: Uma Análise Crítica das Publicações do Ano de 2001. *Anais do 2º Seminário USP de Contabilidade*. São Paulo. Texto em CD-ROM.

Souza, H.(1997). Empresa Pública e Cidadã. *Folha de São Paulo*, p. 2-2.

Stoner, J. A. F and Freeman, R. E. (1995). *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil.

Stuart Mill, J. (2001). *Capítulos Sobre o Socialismo*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo.

Tavares, M. C. (1994). A Velha Burguesia Ainda Dá as Cartas. In: Joia, Sonia (Org.). *O Empresário e o Espelho da Sociedade*. Rio de Janeiro: Arbi.

Tinoco, J. E. P. (2001). *Balanço Social: Uma Abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações*. São Paulo: Atlas.

Tinoco, J. E. P. (1984). *Balanço Social: Uma Abordagem Sócio-Econômica da Contabilidade*. São Paulo: FEA/USP. Dissertação de Mestrado.