



#4



RIIC

Revista do Instituto Internacional de Custos
Revista del Instituto Internacional de Costos
Journal of International Institute of Costs
Magazine d'Institut International de Coûts

#4

Enero / Junio 2009

Henri Savall / #
Véronique Zardet

MESURE ET PILOTAGE DE LA
RESPONSABILITÉ SOCIALE ET SOCIÉTALE DE
L'ENTREPRISE -RÉSULTATS DE RECHERCHES
LONGITUDINALES

Herenia Gutiérrez Ponce / #
Esteban Pérez Calderón

UN CUADRO DE MANDO INTEGRAL PARA LA
GESTIÓN TÁCTICA Y ESTRATÉGICA DEL
PATRIMONIO TANGIBLE E INTANGIBLE

Luciano Gomes dos Reis / #
Eder Alexandre Pires

SISTEMAS DE GESTÃO DE QUALIDADE:
CUSTOS INERENTES E O PROBLEMA DA
DESCONTINUIDADE

Norma Pontet Ubal #

LA TEORÍA INSTITUCIONAL Y EL CAMBIO EN
CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Alf Sandin #

SWEDEN – THE BEST IN THE WORLD!



Queridos amigos y asociados:

Se presenta el número 4 de la Revista del Instituto Internacional de Costes, para todos conocidas como RIIC, independientemente del idioma que utilicemos. Este número, al igual que los anteriores, ha supuesto el esfuerzo de un gran grupo de personas y desde aquí me gustaría mostrar mi agradecimiento, tanto a los profesores y profesionales que han contribuido con sus aportaciones e investigaciones, al conjunto de revisores anónimos que nos garantizan la calidad de los trabajos presentados, como al resto de miembros encargados de que este proyecto salga adelante y se continúe con la regularidad requerida por los diferentes índices de calidad de publicaciones de revistas internacionales.

El objetivo que se persigue desde la Dirección de la RIIC es que nuestra revista sea de “calidad” y se reconozca de “calidad”, lo cual es una meta que nos involucra a todos los miembros del Instituto. Ya se han realizado los primeros pasos para formar parte de la base de datos Latindex, que recoge revistas especializadas escritas en castellano y portugués.

Nuestra revista ya está siendo conocida en diversos países, y no sólo de lengua española y portuguesa. Durante el año 2009 se ha dado a presentar en diversos foros internacionales europeos lo cual nos ha llevado a enriquecer este nuevo número con trabajos procedentes de Suecia y Francia.

Además de los trabajos que hemos mencionado, en este número contamos con las contribuciones de trabajos desde Brasil, Uruguay y España todos ellos centrados en Contabilidad de Gestión, en términos generales, pero especializados en problemáticas concretas, dejando libertad a los escritores de elegir aquel tema que consideren más relevante, en base a sus investigaciones y experiencias. La internacionalización de nuestra organización presenta múltiples ventajas en un contexto globalizado como es el

actual, en todos los campos, tanto económicos, normativos, sociales y culturales. Esto nos presenta la capacidad de poder ofrecer trabajos en diferentes idiomas, en base a un núcleo común, el “conocimiento”.

El camino de la internacionalización que se ha comenzado a desarrollar contribuirá a la interacción de experiencias con otras revistas del mismo ámbito del conocimiento tanto francesas como suizas, que nos abrirán el camino para dar a conocer nuestros trabajos, experiencias e investigaciones a todos los estudiosos del campo de la gestión de empresas y la contabilidad.

Desde la dirección se está desarrollando un camino duro y largo, pero esperamos que los frutos sean tan dulces que nos hagan olvidar las largas horas de trabajo, con el objetivo de que la RIIC sea reconocida a nivel internacional como una de las mejores revistas de investigación en el campo de la Contabilidad.

Desde estas páginas se insta a presentar trabajos, experiencias profesionales e investigación para su publicación y remisión por e-mail a la Dirección de la RIIC, con el objetivo que mantener la publicación viva y continua.

Gracias a todos los miembros del Instituto por el trabajo aportado que logrará hacer de nuestra revista un referente internacional del conocimiento y del saber de Contabilidad de Gestión.

Tenemos una cita en Trelew, Argentina, donde pondremos en común todo el trabajo desarrollado en meses anteriores y podremos compartir un tiempo de convivencia y reencuentro con los amigos y colegas de los diferentes países.

Toledo, 1 de julio del 2009

Prof. Dra. M^a Ángela Jiménez Montañés
Directora de la RIIC
Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Auditora de Cuentas del ROAC
Universidad de Castilla la Mancha- España.
Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n
45071 TOLEDO-ESPAÑA
Angela.Jimenez@uclm.es

DIRECÇÃO / EDITOR / DIRECTIVE BOARD - RIIC

- Daniel Carrasco Díaz. Presidente. Universidad de Málaga (España)
dcd@uma.es
- João Baptista da Costa Carvalho. Vicepresidente de publicaciones. Instituto Politécnico do Cavado e do Ave (Portugal)
(jcarvalho@ipca.pt)

EDITOR / DIRECTOR

- M^a Angela Jiménez Montañés. Universidad de Castilla La Mancha (España)
Angela.Jimenez@uclm.es

COORDINACIÓN

- Maria Campos Fernández. Universidad Complutense de Madrid (España)
mcamposf@ccee.ucm.es

CONSELHO EDITORIAL / CONSEJO EDITORIAL / EDITORIAL BOARD

- Alfredo Kaplan, Universidad de la Empresa (Uruguay)
- 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 México (México)
- Carlos Mallo Rodriguez Universidad Carlos III de Madrid (España)
- Carlos Ruiz Diaz, Universidad Nacional Autónoma de México (México)
- Carmelo Capasso, Universidad Católica de Buenos Aires (Argentina)
- Clara Muñoz Colomina, 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)
- Henri Savall. Institut de Socio-Economie des Enterprises et des Organisations. Lyon (Francia)
- Ilda Maria Beuren, Fundação Universidade regional de Blumenau (Brasil)
- Jaime Leon Mesias , Universidad EAFIT (Colombia)
- Javier Quesada Sánchez. Universidad de Castilla la Mancha (España)
- Juan Lanero. Universidad de León (España)
- Leonor Fernandes Ferreira, Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa (Portugal)
- Lilia Alejandra Gutierrez Peñalosa, Universidad Nacional Autónoma de México (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)
- Miguel Juan Bacic. Universidad de Campinas (Brasil)
- Paco Serrano Moracho. Universidad Rey Juan Carlos (España)
- Ricardo Laporta - Universidad Católica (Uruguay)

- Ricardo Uribe Marin, Universidad EAFIT (Colombia)
- Rogério Fernandes Ferreira, Universidade Técnica de Lisboa (Portugal)
- Veronique Zardet. Institut de Socio-Economie des Enterprises et des Organisations. Lyon (Francia)
- Vladimir Vega Falcón Universidad de Matanzas (Cuba)

MESURE ET PILOTAGE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE ET SOCIÉTALE DE L'ENTREPRISE -RÉSULTATS DE RECHERCHES LONGITUDINALES

Henri SAVALL

Véronique ZARDET

ISEOR

Université Jean Moulin Lyon 3

(France)

INTRODUCTION

La question de la responsabilité sociale de l'entreprise a repris depuis le début des années 2000, une grande actualité suite aux scandales des Affaires Enron aux Etats-Unis, Parmalat et autres en Europe... Les lois, règlements, chartes, référentiels, se multiplient à tous les niveaux, depuis l'entreprise jusqu'au niveau national voire international.

L'objet de cette communication est la « mesure » - au sens large : qualitative, quantitative et financière – de la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise. Au-delà des discours politiques, des campagnes de communication interne et externe, comment les entreprises réussissent-elles à mettre en place des indicateurs pour mesurer et assumer leur responsabilité sociale et sociétale ? Quels indicateurs utilisent-elles ? Quelle fiabilité ont-ils ? Comment sont-ils, ou non, enracinés, ancrés dans les pratiques de pilotage stratégique et opérationnel ?

Dans une première partie de cette communication, nous mettons en lumière l'accentuation de l'exigence généralisée de responsabilité sociale vis-à-vis des entreprises, comme des organisations et institutions publiques. Puis nous présentons nos hypothèses de recherche et la *méthodologie de recherche-intervention* que nous pratiquons de longue date. La seconde partie présente des résultats d'indicateurs de pilotage de la responsabilité sociale qui ont été implantés dans des entreprises et organisations lors de nos démarches de recherche-intervention. Enfin nous nous efforçons de mettre en évidence les conditions d'efficacité du pilotage de la responsabilité sociale.

1. EFFETS DE LA DEMOCRATIE SUR LES ORGANISATIONS ET LES TERRITOIRES : LA RESPONSABILITE SOCIALE DURABLEMENT SUPPORTABLE

1.1 Une problématique généralisée d'exigence accrue envers les entreprises, les organisations publiques et les territoires

Les entreprises et les organisations évoluent dans un univers de plus en plus encombré de normes en tous genres, nous dirons un univers « tétranormalisé » c'est-à-dire activé par quatre grands pôles de normes¹ :

- les normes d'activité, de production et d'échanges commerciaux (OMC...),
- les normes comptables et financières (IASB, IFRS...),
- les normes sociales relatives à l'emploi et aux conditions de vie au travail (OIT...),
- enfin les normes de qualité, environnement et de sécurité (ISO...).

Ces normes émanent d'institutions publiques nationales, supranationales, régionales ou locales, ou encore d'organismes privés éditeurs de normes ou de référentiels, d'organisations professionnelles, et d'organisations non gouvernementales.

- *Le cas des entreprises*

L'observation des dernières décennies montre que le périmètre de la responsabilité sociale de l'entreprise tend à croître sous la pression des différentes catégories d'acteurs et de réseaux, qu'ils soient politiques, syndicaux ou encore religieux. L'opinion publique elle-même, qui résulte de ces jeux d'influence, fait pression sur les décideurs légaux et sur les entreprises pour étendre le périmètre de leur responsabilité sociale.

Par conséquent, dans cet univers complexe, les principales parties prenantes d'une organisation déterminée exercent une pression supérieure à celle de l'opinion publique. Deux des raisons principales de cette pression et de cette suspicion des parties prenantes envers l'entreprise sont d'une part une carence technique, d'autre part une insuffisance de dialogue :

¹ Savall H., Zardet V., La tétranormalisation : défis et dynamiques, Ed. Economica, Paris, 2005.

- **carence technique** : car d'une part il n'y a pas de réflexe, d'habitude, de tradition d'utilisation d'indicateurs qui soient acceptés par les différentes parties prenantes et, d'autre part le contrôle externe du budget n'est pas un mode efficace de dialogue, du fait de la classification par nature des charges et des produits (Savall, 1974-1975 ; Savall, Zardet, 1992)).

- **insuffisance de dialogue** : car la fréquence des dispositifs de communication-coordination-concertation contradictoires est beaucoup trop faible pour permettre une véritable connaissance de l'entreprise par les parties prenantes. Au contraire, on observe plutôt que l'organisation envoie vers ses parties prenantes des informations polémiques à sens unique, et réciproquement. Dans la dialectique conflit-coopération entre l'organisation et ses parties prenantes, et entre les parties prenantes entre elles (ex : actionnaires/salariés), le manque de fiabilité ou le manque de transparence sur des indicateurs potentiels de pilotage de l'extension de la responsabilité sociale durablement supportable, laquelle est souhaitée par la plupart, exacerbe la polémique et détruit de la valeur ajoutée, du fait des coûts cachés engendrés par cette polémique, subis à la fois par l'organisation et ses parties prenantes.

● *Le cas des territoires*

Nous avons fait l'hypothèse qu'il existe un isomorphisme relatif aux phénomènes **cachés**, au niveau de l'infrastructure des organisations, alors qu'en **apparence**, les superstructures des organisations et des territoires sont extrêmement différentes. Cette hypothèse s'appuie aussi sur le concept de contingence générique (H. Savall et V. Zardet, 1997, 2004). La théorie socio-économique propose une définition du territoire : ensemble d'organisations publiques et privées, enchevêtrées et innovantes, sur un socle géographique et foncier relativement délimité, présentant une dimension géopolitique ainsi qu'un périmètre fluctuant selon la problématique considérée^(*).

- *Un grand nombre de problématiques observées dans les organisations sont comparables aux problématiques des territoires.*

Ainsi, les territoires, comme les organisations ont des frontières poreuses et on y observe des phénomènes d'empilement ; les territoires, ainsi que les organisations, cherchent à devenir compétitifs et attractifs et entretiennent des relations concurrentielles avec les autres territoires. De même, les élus sur les territoires, comme les gestionnaires des organisations n'ont qu'un mandat ou une délégation temporaire. Comme les organisations, les territoires ont une gouvernance plus ou moins structurée, plus ou moins permissive et plus ou moins efficace et efficiente.

^(*) Cf. aussi le concept de filière-territoire que nous proposons pour analyser les systèmes de gouvernance complexe (Savall H., Zardet V., 2005a). Ce concept associe la notion de filière issue de l'économie industrielle et la notion géopolitique de territoire.

Contrairement aux idées reçues véhiculées par les théories classiques, l'observation rigoureuse du fonctionnement des organisations et des territoires montre que la caractéristique majeure au sein d'une organisation n'est pas la relation hiérarchique, par opposition aux relations de marché qui règnent à l'extérieur de l'organisation. En effet, il existe des relations transversales de marché au sein de l'entreprise, car en réalité, les relations hiérarchiques entre les acteurs sont distendues et flexibles. Par analogie, les relations entre les territoires et à l'intérieur d'un territoire, sont hiérarchisées, par exemple via l'effet de domination (Perroux 1948).

Enfin, des performances créées dans une organisation peuvent être appropriées par d'autres organisations sur les territoires environnants, par exemple au travers de la rotation du personnel et du départ de personnes formées dans l'organisation qui vont exercer leur métier dans d'autres organisations environnantes. On observe le même phénomène de migration de potentiel d'un territoire à l'autre.

Deux exemples illustrent les stratégies de territoires assimilables à celles qu'élaborent les entreprises.

La reconversion de la Lorraine après la crise de la sidérurgie des années 1970-80, a mobilisé tous les dispositifs de l'accompagnement social (pré-retraites massives, formations pour demandeurs d'emploi), de la revitalisation des territoires et de la coordination des efforts publics et privés. La construction automobile s'est développée, créant 10 000 emplois supplémentaires, ainsi qu'un secteur tertiaire marchand dense créant plus de 500 000 emplois nouveaux. Le pôle européen de développement de Longwy a amélioré la coordination entre pouvoirs publics lorrains, luxembourgeois et belges, celle-ci ayant facilité le projet d'Esch-Belval au Luxembourg, comportant la création de 20 000 emplois sur les frontières des trois pays (cf. Le Monde Economie, 15 avril 2009).

Le deuxième exemple est celui des Etats qui, pour assurer leur approvisionnement investissent hors de leur territoire, sans qu'il leur soit reproché, d'ailleurs, une quelconque délocalisation de leurs investissements. Ainsi la Corée du Sud a acquis 2,3 millions d'hectares à Madagascar, au Soudan, en Mongolie et en Argentine ; la Chine 2,1 millions d'hectares aux Philippines, au Laos, en Australie, en Russie, voire au Mexique ; l'Arabie Saoudite 1,6 million surtout en Indonésie et les Emirats Arabes Unis 1,3 million, principalement au Pakistan et au Soudan. De même, 1 million de paysans chinois devraient travailler en Afrique, à l'horizon 2010, en particulier dans 14 fermes expérimentales en Zambie, au Zimbabwe, en Ouganda et en Tanzanie, au titre des accords signés par l'Etat chinois en 2006.

- A la croisée des entreprises et des territoires, *les organisations publiques rencontrent aussi des problématiques de responsabilité sociale*

La fonction publique territoriale en France compte 1 734 000 agents. La nouvelle étape actuelle de la décentralisation accélère le transfert de charges de l'Etat vers les collectivités territoriales, régions, départements, communes et intercommunalités, notamment 100 000 techniciens et ouvriers de l'Education Nationale et 20 000 du Ministère de l'Equipement. En outre, par le recrutement de plus de 30 000 personnes issues du secteur privé, les collectivités territoriales jouent un rôle de régulation locale de l'emploi.

En effet, les parties prenantes des organisations publiques accroissent aussi leur exigence vis-à-vis de celles-ci, qu'il s'agisse des financeurs, des usagers du service public ou des personnels. Prenons à titre d'exemple le cas de l'université publique que nous avons étudiée en profondeur (Savall et Zardet, 2005).

L'Université peut être considérée comme un des principaux moteurs du développement de la responsabilité sociale, dans les secteurs privé, public et associatif. L'organisation Université est, en effet, confrontée à la problématique de la responsabilité sociale envers ses étudiants, les futurs employeurs des étudiants, son personnel et ses institutions de tutelle, ainsi que la société civile. L'apparition de signaux dans l'environnement de l'université en témoigne, qu'il s'agisse de certifications et de labels (AACSB², EQUIS³...), d'accords d'entente avec des universités étrangères, ou de l'accréditation des universités par la tutelle.

Les parties prenantes de l'université sont devenues plus exigeantes et augmentent la pression sur l'organisation Université :

- Les institutions, qui agissent à quatre niveaux de territoires emboîtés ou enchevêtrés qui tendent à influencer l'Université ;
- Les étudiants et les employeurs publics et privés, cible principale de l'activité universitaire. Les acteurs "usagers" de l'université sont variés : individus-étudiants, prescripteurs familiaux, employeurs, entreprises et organisations privées, publiques et associatives, ainsi que les organismes de gestion des aides aux demandeurs d'emploi ;
- Les personnels et les syndicats. Les acteurs internes représentent une grande variété de métiers administratifs, de gestion, techniques et, bien entendu, d'enseignement et de recherche. Les organisations syndicales d'enseignants, de personnels administratifs et techniques et d'étudiants jouent aussi un rôle important dans la plupart des pays ;

² AACSB : Association for Advanced Collegiate Schools of Business

³ EQUIS : European Quality Improvement System

- Les interfaces entre institutions commanditaires et de tutelle et les dispositifs de gouvernance de l'université. Des instances de concertation entre les universités et leur Ministère de tutelle permettent de tester certains projets des pouvoirs publics. En France par exemple, la Conférence des Présidents d'Université (CPU) regroupe toutes les universités et les grandes écoles publiques ; au Mexique : l'Association Nationale des Universités et Institutions d'Enseignement Supérieur (ANUIES).

Les universitaires sont-ils concurrents entre eux ? L'activité universitaire est-elle de nature commerciale ? Rappelons qu'en (vieux) français « commerce » signifie « relations humaines ». Le mot commerce s'est dégradé sous des influences idéologiques variées. L'étudiant est-il un "client" qui évalue, qu'on le veuille ou non, les enseignements qu'il reçoit ou qu'on lui propose ?

Toutes les organisations étant soumises aux phénomènes de la tétranormalisation⁴, l'université peut-elle se dispenser de respecter les quatre pôles de normes : sociales, comptables et financières, de conditions d'activité et d'échanges, de qualité et environnement ?

La situation stratégique de l'université peut ainsi s'analyser : c'est un espace, un territoire, un marché **ouvert** où les porteurs de savoirs rencontrent les demandeurs de savoirs. C'est aussi un marché **couvert** où les différents offreurs de savoir (individus, groupes, équipes), autorisés par la normalisation universitaire, viennent planter leur stand et attirer le chaland-étudiant, en quête de diplôme permettant d'obtenir un emploi, de formation pour acquérir les compétences nécessaires ou venant simplement consommer du savoir (consommérisme étudiant).

Comme toute entreprise, l'université a une vocation, une raison d'être, un patrimoine matériel, technologique et incorporel, un potentiel humain productif, un produit, l'enseignement, devenu ces dernières années, en France la "**formation diplômante**", un environnement concurrentiel d'organisations publiques et associatives ainsi que d'entreprises (cf. les universités d'entreprises et leurs centres de recherches), ainsi qu'une clientèle d'utilisateurs très variés.

Une stratégie de survie-développement est impulsée ou infléchie par certaines parties prenantes qui exigent de l'université les marques d'une performance globale durable à savoir : efficacité, efficience, qualité et compétitivité durables.

Comme de nombreux secteurs d'activité des entreprises, l'université connaît, partout dans le monde, une véritable mutation de sa vocation et de sa mission, celles-ci consistant à développer et certifier les savoirs des individus. Or on lui demande désormais de fournir des compétences utilisables sur le

⁴ Savall H., Zardet V., *La tétranormalisation : défis et dynamiques*, Economica, 2005, 195p. L'ouvrage présente un programme de recherche qui est réalisé en réseau avec des équipes internationales. En France, un réseau inter-associations académiques : ADERSE, AFC, AFM, AGRH, AIMS, IAS est en cours de développement.

marché de l'emploi (professionnalisation), des technologies nouvelles matérielles et incorporelles et de contribuer à l'animation économique et sociale des territoires et bassins de vie. Actuellement les pôles de compétitivité se mettent en place en France, associant des entreprises, des établissements d'enseignement supérieur et de recherche, des institutions publiques, privées et consulaires.

Le concept de Responsabilité Sociale Durable et Supportable (RSDS) que nous proposons⁵ exprime la relation dialectique entre la propension à étendre le champ de la responsabilité sociale et le risque que cette extension ne soit pas durablement supportable, compte tenu des budgets limités que l'université parvient à négocier auprès des pouvoirs publics et des entreprises.

En poursuivant l'analogie Université/Entreprise, on pourrait se demander si l'activité universitaire est destinée à entretenir et développer un fonds de commerce, c'est-à-dire un patrimoine que l'on défend bec et ongles. Les manifestations multiséculaires de la très forte identité de l'Organisation-Université nous inclinent à répondre par l'affirmative.

1.2 Les hypothèses de recherche

Notre programme de recherche relatif aux indicateurs de responsabilité sociale et sociétale comporte deux dimensions :

- une dimension explicative sur l'état des pratiques des entreprises : notre hypothèse est que le mode d'interpellation et de pression des parties prenantes est peu formalisé, car les indicateurs sont soit inexistants, soit suspects aux yeux de certaines parties prenantes. L'exercice du rôle des parties prenantes est donc biaisé par la carence d'informations utilisables par elles dans leur mode d'action ;

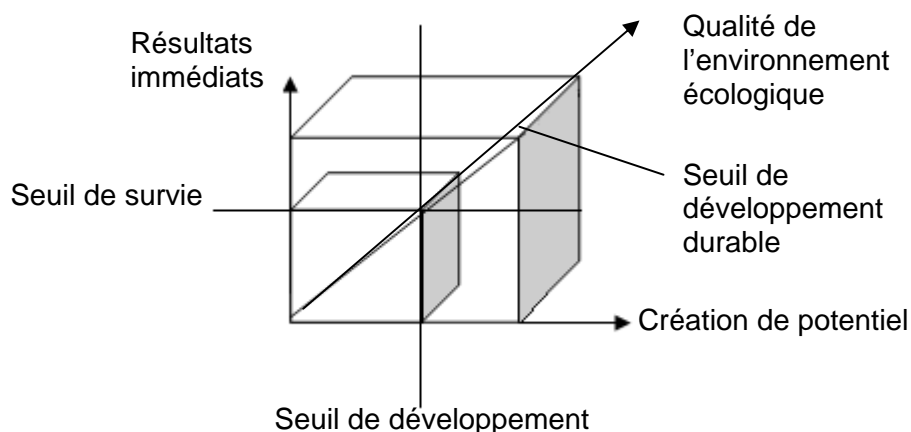
- une dimension prescriptive, sur l'évolution possible de cette situation : la mise en place d'indicateurs d'évaluation de la responsabilité sociale durablement supportable est possible au moyen d'une décentralisation synchronisée et de l'application de trois piliers conceptuels : l'interactivité cognitive, l'intersubjectivité contradictoire et la contingence générique (cf. 2.1 et Savall, Zardet, 1997, 2004).

Des indicateurs plus globaux ont un degré d'acceptabilité par les parties prenantes plus élevé que les indicateurs analytiques proposés dans la littérature sous la forme d'une juxtaposition d'indicateurs disparates, qui rend très difficile l'arbitrage nécessaire pour assurer le pilotage stratégique de l'organisation.

⁵ Savall H., Zardet V., « Approche endogène : vers une responsabilité sociale durable, supportable par l'entreprise ? », in *La responsabilité sociale de l'entreprise - Mélanges en l'honneur du Professeur Roland Pérez*, coordonné par Le Roy F., Marchesnay M., éditions EMS, 2005.

La problématique est la suivante : toute entreprise ou organisation peut être positionnée selon trois axes ; celui des résultats immédiats, sa performance économique à court terme, celui de la création de potentiel (performance socio-économique à moyen terme) et celui du développement durable au sens de l'univers « physico-chimique » environnant.

Figure 1 : Les seuils de survie et de développement



Quels sont les indicateurs dont dispose une entreprise ou une organisation pour s'assurer qu'elle dépasse le seuil de survie, celui de création de potentiel et celui de développement durable ? La création de potentiel se caractérise par des investissements matériels ou incorporels dans les domaines des produits, des marchés, des technologies, du potentiel humain et de l'organisation. Certaines actions orientées vers les résultats immédiats ou la création de potentiel permettent simultanément d'atteindre des objectifs de développement durable. D'autres par contre, n'ont pas cette propriété. Ainsi l'externalisation d'activités de production vers des pays éloignés (Europe de l'Est, Afrique, Asie) est orientée vers la recherche de résultats immédiats, mais présente un risque élevé de détruire une partie du potentiel humain de l'entreprise, si cette externalisation entraîne des réductions d'effectif sur les sites d'origine, et de détériorer le développement environnemental par les nombreuses émissions de gaz carbonique que vont engendrer les transports de marchandises des sites externalisés vers les lieux de distribution.

Notre **hypothèse centrale** peut ainsi se résumer : la conception et l'élaboration d'indicateurs d'évaluation de la responsabilité sociale durablement supportable, utilisables par les parties prenantes de l'organisation exigent :

- une architecture de décentralisation synchronisée reliant le local et le global
- une coopération accrue des différents acteurs de l'organisation dans une optique de fonction de pilotage stratégique et opérationnel partagée par les acteurs, seule susceptible d'améliorer la fiabilité des indicateurs.

Les conséquences et les conditions requises pour cette mise en place sont :

- la réduction de l'hyperspécialisation des concepts, des outils utilisés dans le contrôle de gestion opérationnel et stratégique et la formation intégrée de toutes les catégories d'acteurs, dans leurs fonctions respectives, à une sensibilisation sur les principaux concepts et à l'utilisation d'indicateurs simples et fiables;
- une formation de sensibilisation pour faciliter l'apprentissage des différentes parties prenantes dans leur rôle de pilotage ou de contrôle externe.

1.3 Le cadre conceptuel : la théorie socio-économique

La théorie socio-économique des organisations (Savall 1974/1975, 1979, 2003, 2007 ; Savall et Zardet 1987, 1995, 2004, 2008 ; Savall, Zardet et Bonnet, 2000, 2008), citée notamment par différents auteurs français et américains (Perroux, 1979 ; Ansoff, 1981 ; Boje et Rosile, 2001, 2003 ; Buono, 2001, 2003, 2007 ; Harris, 2001 ; Hayes, 2001 ; Plane, 2003 ; Rojot, 2003 ; Trepo, 2003) signale que toute entreprise ou organisation génère spontanément des dysfonctionnements et les coûts cachés qui en résultent. Dans un tel contexte, cette théorie s'efforce de démontrer la faisabilité financière et la rationalité économique des stratégies proactives d'entreprise, préférables à des stratégies simplement réactives où l'organisation se soumet avec une certaine passivité en s'adaptant à son environnement, ce qui rejoint l'analyse des unités actives de François Perroux (1975).

L'hypothèse qui fonde la théorie socio-économique des organisations a été formulée à partir d'une méthode de recherche fondée sur l'alternance entre une observation rapprochée du fonctionnement de très nombreuses organisations et une conceptualisation heuristique, progressive et cumulative (cf. Savall et Zardet, 2004 ; Plane, 2003 ; Boje, 2003 ; Buono, 2007). Cette théorie a été construite au moyen d'un vaste programme scientifique de recherches fondamentales et expérimentales sur les conditions d'efficacité et de stabilité d'un **capitalisme responsable** c'est-à-dire d'un **capitalisme d'entrepreneurs et d'intrapreneurs**, s'opposant à la **perversité du capitalisme spéculatif**, destructeur de valeur économique, dénoncé, dès 1922⁶, par l'économiste espagnol Germán Bernácer, précurseur de Keynes. La théorie socio-économique s'est également nourrie de la pensée de François Perroux sur l'économie de l'homme et du développement ainsi que sa théorie des unités actives (1975).

Les résultats des recherches sur la théorie socio-économique montrent que :

- toute organisation génère spontanément des dysfonctionnements qui détruisent de la valeur ajoutée réelle et potentielle (concept de coûts-performances cachés) ;
- la productivité humaine individuelle et collective a une forte élasticité que nous avons mesurée ;

⁶ Savall, H., (1973-1975) *Germán Bernácer. L'hétérodoxie en science économique*, Collection des grands économistes, Dalloz, Paris.

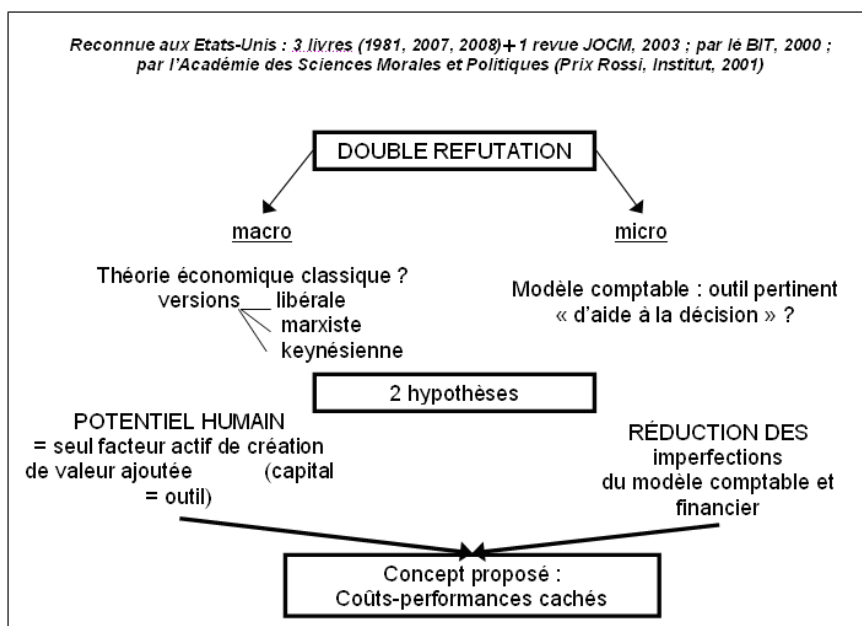
- la contractualisation des performances entre les différents acteurs permet de convertir une partie importante des coûts cachés en création de valeur ajoutée ;
- l'investissement incorporel en développement du potentiel humain, au travers de processus participatifs et de formation intégrée au sein des entreprises et des organisations a une rentabilité très élevée (210 % à 4014 %) (Savall, Zardet, 2007, 2008, cf. aussi tableau 3).

Les recherches sur la gestion socio-économique expérimentée au sein des organisations montrent que seule une *approche globale de l'entreprise* est susceptible, d'une part d'expliquer le niveau et les mécanismes de sa performance économique, d'autre part d'inspirer des actions d'amélioration durable de cette performance. Ainsi, le management socio-économique définit le comportement socio-économique comme un pilotage et un arbitrage dans un mouvement dialectique entre, d'une part éthique et déontologie - en d'autres termes les règles du jeu social et sociétal - et, d'autre part, efficacité et efficience durables.

L'évolution spontanée de l'entreprise ne lui permet pas une adaptation spontanée à son environnement qui préserve voire développe sa capacité de survie-développement à court, moyen et long termes ainsi que sa compétitivité. Les multiples changements qui accompagnent une évolution plus délibérée, c'est-à-dire choisie et anticipée, impliquent un processus structuré et méthodique, constitué d'invariants découverts au cours de très nombreuses expérimentations. Ce processus est dénommé *intervention socio-économique*. (Savall H., 1976, 1978, 1982, Savall H., Zardet V., 1987, 2007, 2008)

Le laboratoire de recherche ISEOR a formé près de 600 chercheurs de niveau doctoral et post-doctoral, qui y ont travaillé entre neuf mois et trente ans. Il peut être assimilé à un « méta-cabinet » de *consultance scientifique*. Cabinet, dans la mesure où il vend des prestations de service issues de ses découvertes, à des entreprises et des organisations publiques et privées afin d'améliorer leurs performances. C'est en même temps un laboratoire de recherche fondamentale, car l'accumulation de connaissances génériques consolide la théorie socio-économique des organisations, validée dans plus de 1200 cas d'organisations et auprès de plus de 110 000 personnes qui ont participé à la coproduction de connaissances innovantes, au moyen des processus d'expérimentation, sur les conditions de survie-développement et de métamorphose des organisations ainsi que l'évaluation des performances économiques, sociales et sociétales.

Figure 1 : Théorie socio-économique des organisations (1973→)



2. INDICATEURS DE RESPONSABILITE SOCIALE DURABLEMENT SUPPORTABLE EXPERIMENTES DANS DES ENTREPRISES ET DES ORGANISATIONS

Dans le cadre des très nombreuses recherches-interventions conduites par l'ISEOR dans des entreprises et organisations de toutes tailles, la conception, l'élaboration puis l'usage d'indicateurs de pilotage constituent un axe de travail prioritaire. En effet, les diagnostics socio-économiques réalisés au démarrage de chaque recherche-intervention font ressortir le manque flagrant d'indicateurs de pilotage dans l'ensemble des fonctions d'encadrement et de direction. Les entreprises très focalisées sur la rentabilité à court terme disposent en général de quelques indicateurs « traditionnels » de ventes, de coûts, de marge bénéficiaire mais ceux-ci présentent deux caractéristiques :

- ils sont pour l'essentiel destinés à la direction générale et à la gouvernance, ce qui exclut le plus souvent l'encadrement supérieur et intermédiaire de la production d'informations préalable à ce « reporting externe ».

- ce sont des indicateurs de mesure de résultats d'actions passées, qui permettent davantage de « regarder dans le rétroviseur » que de choisir son chemin et son itinéraire ce sont plutôt des « compteurs » enregistreurs que des indicateurs pour piloter. De par leur nature, ces compteurs analysent très mal la création de potentiel, le développement durable, l'investissement incorporel de

l'entreprise, ce qui conduit à une myopie, à une conduite « à l'aveuglette » et à des erreurs d'orientation stratégique et de choix opérationnels.

Ainsi l'observation scientifique des systèmes traditionnels de gestion selon une méthodologie rigoureuse de recherche-intervention (Savall, 1976, 1978, Savall, Zardet, 1992, 2004) montre trois carences :

- l'absence de mesure ou une mesure très imparfaite des indicateurs de création de potentiel, en particulier l'investissement incorporel ;
- l'absence de mesure et de pilotage de l'investissement incorporel généré et autofinancé par l'entreprise, source de pérennité ;
- l'absence de prise en compte du coût des dysfonctionnements qui détruisent la valeur ajoutée réelle (surcharges sans utilité) ou potentielle (coûts d'opportunité non comptabilisés).

2.1 Méthodologie d'élaboration et d'implantation des indicateurs

- *Méthode pour l'ingénierie du changement et de la mise en œuvre des stratégies pro-actives*

L'implantation de nouveaux indicateurs de pilotage présente plusieurs caractéristiques.

Dans le cadre global d'une action de formation-concertation de l'ensemble de la direction et de l'encadrement visant à consolider son rôle managérial, le thème des indicateurs de pilotage pour la décision est approfondi, en aidant chaque membre de la direction et de l'encadrement à créer et à élaborer de nouveaux indicateurs, afin de mieux repérer la création de potentiel réalisée localement dans chaque secteur de l'entreprise .

Les diagnostics socio-économiques réalisés dans chaque entreprise, mettant en évidence les dysfonctionnements et les coûts cachés qui en résultent, sont une base importante pour convertir les coûts cachés ou les dysfonctionnements majeurs en indicateurs de pilotage. Par exemple, les coûts cachés liés à l'absentéisme sont parfois très élevés, alors même que l'entreprise n'a pas mis en place d'indicateurs de taux d'absentéisme. De même en est-il pour le taux de rotation du personnel, ou encore les défauts de qualité, les réclamations clients...Or, si les dysfonctionnements et les coûts cachés détectés lors du diagnostic ne sont pas convertis en indicateurs, ils s'enfouissent à nouveau, confortant ainsi l'entreprise dans son « comportement d'autruche » face à ses dysfonctionnements et à ses coûts cachés.

Le développement tous azimuts de la fonction de pilotage auprès de l'ensemble des membres de l'encadrement suppose de développer des indicateurs de deux types : des indicateurs opérationnels locaux, utilisés par chaque pilote dans sa zone de responsabilité, et des indicateurs stratégiques ou globaux, consolidés aux niveaux des différents départements et de toute l'entreprise, pour appuyer le pilotage assuré par la direction générale voire le reporting externe auprès de la gouvernance, de l'actionnariat... bref des principales parties prenantes de l'environnement externe.

Les actes de pilotage, sur la base des indicateurs locaux et stratégiques, sont facilités par l'utilisation combinée des différents outils de management proposé par la théorie socio-économique :

- des **plans d'actions prioritaires** semestriels, qui identifient pour chaque secteur les actions de résultats immédiats et de création de potentiel décidées pour les six mois à venir, portant à la fois sur la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise et la réduction des dysfonctionnements qui entravent celle-ci ; les indicateurs de pilotage permettent de mesurer la progression des actions prioritaires et leurs impacts ;
- des **contrats d'activité périodiquement négociables** semestriels, système d'objectifs collectifs, semi-collectifs et individuels assortis de moyens et de compléments de salaire, négociés avec chaque acteur de l'entreprise sur la base des plans d'actions prioritaires. Les contrats d'activité périodiquement négociables assurent un enracinement des actions prioritaires auprès des différentes personnes d'un service, chacune en fonction de ses missions et activités ;
- le **plan d'actions stratégiques internes-externes** de l'entreprise pluriannuel (3 à 5 ans) qui identifie les principaux axes stratégiques et les actions associées, relatives à quatre volets : produits – marchés – technologies – potentiel humain et organisation;
- les **grilles de compétences**, véritable cartographie des compétences disponibles dans chaque équipe, qui permettent d'identifier le degré de polyvalence ou au contraire de spécialisation des acteurs, ainsi que les points de vulnérabilité des équipes face aux aléas tels que la surcharge de travail d'une équipe, les absences, les congés ;
- la **gestion prévisionnelle du temps**, qui permet à chaque encadrant ainsi qu'à tout acteur de l'entreprise, de répartir son temps de travail prévisionnellement en différentes activités, d'y allouer des ressources temps nécessaires pour la réalisation des actions prioritaires, puis a posteriori, de repérer les temps effectivement consacrés aux différentes activités (cf. ci-après tableau 2).

Nous avons constaté lors de ces recherches-interventions, que les indicateurs de pilotage acquièrent progressivement une bonne fiabilité lorsqu'ils sont porteurs d'enjeux, c'est-à-dire lorsqu'ils sont

utilisés pour évaluer le degré de réalisation des actions et leurs impacts, l'atteinte des objectifs collectifs, semi-collectifs et individuels des personnels, conduisant le versement d'un complément de salaire incitatif.

Trois piliers épistémologiques permettent d'implanter de véritables indicateurs de pilotage et de les fiabiliser progressivement (Savall, Zardet, 1996, 2004) :

- l'**interactivité cognitive** entre les acteurs, qui par discussion et interaction concernant les éléments d'activité qu'il convient de piloter, alimente une architecture pertinente d'indicateurs locaux, stratégiques et panoramiques ;
- l'**intersubjectivité contradictoire** qui reconnaît et valorise les points de vue contradictoires comme source de créativité, alimente des techniques d'extraction d'indicateurs qui deviennent de plus en plus fiables, au fur et à mesure que la courbe d'apprentissage collectif produit ses effets ;
- la **contingence générique**, reconnaissant le caractère spécifique de chaque personne et de chaque fonction, mais aussi sa dimension générique, permet de stabiliser des indicateurs fiables et utilisables aux différents niveaux de pilotage.

2.2 Résultats expérimentaux d'un pilotage décentralisé et concerté de la responsabilité sociale durablement supportable

Quels enseignements peut-on retirer des recherches-interventions quant au développement d'un pilotage documenté de la responsabilité sociale, sociétale et environnementale, qui soit économiquement et durablement supportable ?

Des indicateurs synthétiques de pilotage stratégique ont été expérimentés dans des contextes extrêmement variés. Nous traitons successivement ici :

- des trois indicateurs stratégiques,
- d'un indicateur synthétique de pilotage de la performance économique : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables,
- du pilotage de l'investissement incorporel endogène réalisé par une organisation et de la mesure du retour sur investissement,
- du triptyque d'indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers.

2.2.1 Les trois indicateurs de pilotage stratégique

Ces trois indicateurs ont permis de mieux alerter l'entreprise, de développer sa vigilance stratégique et d'évaluer les impacts de politiques pro-actives (Savall, 1978, 1979).

A) *L'indicateur coûts cachés / coûts visibles*

Les coûts cachés représentent les coûts engendrés par les dysfonctionnements subis par l'entreprise. Plus les dysfonctionnements sont nombreux et perturbateurs, plus le montant de ces coûts s'accroît. Or le système d'information économique et comptable des entreprises ne comporte, par définition, que des informations relatives aux coûts-performances visibles. Par manque de visibilité, l'entreprise méconnaît fortement le niveau de ses coûts cachés et par conséquent fonde ses décisions d'amélioration de la performance économique à court terme sur l'analyse de ses **seuls coût visibles**, ceux qui sont traditionnellement répertoriés dans les plans comptables et la pratique budgétaire. Cela aboutit à des décisions stratégiques erronées et à de graves erreurs de gestion. En effet :

1/ les coûts cachés évalués dans une entreprise se situent dans une fourchette de 15 000 € à 60 000 € par personne et par an ;

2/ nous observons que des stratégies drastiques consistant à réduire des coûts visibles se traduisent le plus souvent, en retour, par des accroissements non maîtrisés de coûts cachés, ce qui au total réduit fortement le gain espéré. En effet, des stratégies brutales de réduction budgétaire engendrent des comportements de résistance, de baisse de motivation, d'absentéisme, de rotation du personnel, de défauts de qualité... tels que les coûts cachés générés réduisent fortement les gains espérés. Par exemple le cas a été maintes fois constaté dans la réalité des fusions-acquisitions d'entreprises, et la littérature spécialisée depuis quelques années a montré la très faible rentabilité des opérations de fusion au regard des objectifs économiques annoncés imprudemment par les équipes dirigeantes (Buono, 2003).

Ainsi lorsque dans une même entreprise, le rapport des coûts cachés sur coûts visibles augmente, la perte d'énergie de l'entreprise s'accroît : il s'agit là d'un indicateur d'alerte. Le tableau 1 montre des exemples de coûts cachés rapportés aux charges de personnel.

Tableau 1 : Exemples de coûts cachés. Cas d'entreprises.

Entreprises	En euros par personne et par an	En % de la masse salariale
- Grande distribution, service après vente	14 600 €	84 %
- Etude notariale	19 500 €	40 %
- Hôpital	18 200 €	51 %
- Organisme de sécurité sociale	17 200 €	45 %
- Métallurgie	20 600 €	80 %
- Électronique	53 700 €	220 %

B) *L'indicateur coûts externés / coûts internés*

Les coûts externés sont tous ceux que l'entreprise fait supporter à l'extérieur de l'entreprise pour alléger ses propres charges. On se situe ici au cœur de la responsabilité sociétale et environnementale de l'entreprise, car ces coûts externés sont supportés par diverses parties prenantes :

- les **salariés** : heures supplémentaires non payées, frais de déplacement non remboursés...
- les **fournisseurs** : prise en charge par les fournisseurs eux-même des contrôles de matières premières, retard de paiement des fournisseurs...
- les **clients** : défauts de qualité non détectés avant la vente, retards de livraison, prise en charge des coûts cachés insidieusement et implicitement incorporés dans les prix de vente, attente excessive dans des points de vente suite à des absences imprévues du personnel...
- les **institutions publiques et privées** : prise en charge des indemnités de chômage suite à un plan de réduction d'effectifs, prise en charge des mesures palliatives suite à une pollution provoquée par l'entreprise...
- la **société civile** dans son ensemble, et l'environnement pertinent plus particulièrement : nuisances sonores, olfactives, accident industriel (exemple de l'explosion de l'usine chimique AZF à Toulouse, France en 2001), détérioration des ressources engendrée, par exemple, par la production de gaz à effets de serre...

On constate, dans ce paysage de la prise en charge dispersée des coûts cachés, que les actionnaires majoritaires (surtout) constituent la partie prenante la moins pénalisée. Toutefois, l'existence de coûts

cachés importants qui réduit les bénéfiques et donc les dividendes des actionnaires aboutit aussi à externaliser une partie des coûts cachés sur ceux-ci.

Toutefois, les coûts externalisés provoquent un effet « boomerang » plus ou moins différé. Lorsque les parties prenantes sont trop souvent ou trop fortement pénalisées par des coûts externalisés, elles se « vengent » en forçant l'entreprise à réintégrer, sous une forme ou sous une autre, certains coûts qu'elle avait tenté d'expulser vers d'autres parties prenantes. Ainsi en est-il des phénomènes de déchets, pollution atmosphérique, chômage, réduction de prix imposée aux fournisseurs. En effet, lorsqu'un acteur s'est vu contraint d'internaliser des coûts et que sa propre économie est à son tour en question, il provoque par des mécanismes d'imposition (nouvelle loi, réglementation) ou de contractualisation (renégociation de conditions commerciales) ou encore par décision unilatérale (cessation des relations commerciales avec un fournisseur ou un client trop « externalisateur ») une nouvelle prise en charge de coûts. Ceux-ci sont tantôt plus ou moins visibles (ex : gestion des déchets) tantôt cachés (ex : perte de clients ou fournisseurs nécessitant des actions commerciales pour retrouver de nouveaux clients ou fournisseurs). Les figures 4 et 5 illustrent le modèle socio-économique d'aide à la décision incorporant les coûts externalisés prévisionnels.

Figure 3 :

Bilan socio-économique de l'action d'amélioration des conditions de travail dans une tréfilerie (1978) (en euros)

		Compte d'exploitation de l'A.C.T.	
		<i>Emplois</i>	<i>Ressources</i>
Bilan financier (partiel)		Coût des actions sur les hommes	Diminution du coût de l'absentéisme dû aux accidents et des cotisations de Sécurité Sociale
		206 000	308 000
Bilan financier	quantifié	Amortissement de l'investissement en matériel (linéaire sur 5 ans)	Ressource disponible pour amortir les investissements en matériel
	non	490 000 : 5 = 98 000	102 000 Surplus de l'exercice 4 000
Bilan financier	quantifié non	<i>Indice de sécurité</i> 1976 : 28 } accidents avec arrêt 1977 : 18 }	
Bilan qualitatif		- Satisfaction du personnel devant le traitement plus rapide des demandes d'amélioration des conditions de travail. - Etablissement de meilleures relations entre la hiérarchie et les ouvriers, grâce aux réunions de travail en petits groupes mixtes sur la sécurité.	

ACT : Actions d'amélioration des Conditions de vie au Travail

Cet exemple illustre le principe de Responsabilité Sociale Durable et Supportable. L'amélioration de la sécurité réduit les coûts externalisés sur la collectivité ; le bilan qualitatif révèle un accroissement de l'employabilité grâce au développement de la formation intégrée. Ces réductions de coûts externalisés constituent une performance externalisée, sans mettre en péril l'équilibre budgétaire de l'entreprise.

La question de la responsabilité sociale de l'entreprise vis-à-vis de toutes ses parties prenantes est ainsi mise en évidence et mesurable par le ratio coûts externalisés/coûts internes.

C) *L'indicateur temps indirectement productif / temps directement productif*

Nous avons implanté dans une douzaine d'entreprises une méthode de *coût-valeur des activités*, (aujourd'hui bien enracinée dans l'organisation, contrairement aux méthodes ABC – ABM plus superficielles), qui permet d'extraire des résultats très significatifs (Savall, Zardet 2008b). Cette méthode constitue une méthode d'analyse de la boîte noire « masse salariale » qui facilite le pilotage stratégique et opérationnel de la principale ressource employée dans les nombreuses entreprises dont l'intensité capitalistique est faible ou moyenne, à savoir son potentiel humain.

Le « coût-valeur » des activités est constitué pour une large part des temps alloués à la réalisation des activités, auxquels s'ajoutent les charges variables afférentes. L'option méthodologique ainsi prise vise à éviter les avatars des méthodes usuelles d'analyse des coûts directs/indirects, qui ont abouti à distinguer le personnel en « main d'œuvre directe » et « main d'œuvre indirecte » et à abuser de l'usage des clés de répartition souvent arbitraires et polémiques au sein de l'entreprise, pour l'affectation des charges de main d'œuvre indirecte. Celle-ci est souvent largement supérieure, en effectifs comme en coût, à la main d'œuvre directe. Nous avons opté pour un outil de *mesure et d'action d'amélioration* du coût-valeur des activités, dans des directions qui ne soient pas systématiquement et aveuglément focalisées sur la réduction des charges, mais au contraire délibérément axées sur l'accroissement de la valeur ajoutée.

L'un des écueils fréquents des méthodes d'analyse de coûts est le manque de fiabilité des données, en particulier des temps passés par les individus dans leurs diverses activités. Pour cette raison, les outils de recensement et d'analyse expérimentés dans la méthode coût-valeur des activités sont des outils facilement utilisés par chaque acteur pour sa propre compréhension, interprétation, analyse de son activité et, responsabilisation ; ce n'est pas seulement un outil au service de la hiérarchie de l'entreprise. Cela illustre le concept d'*auto-contrôle de gestion* comme facteur d'amélioration durable des coûts.

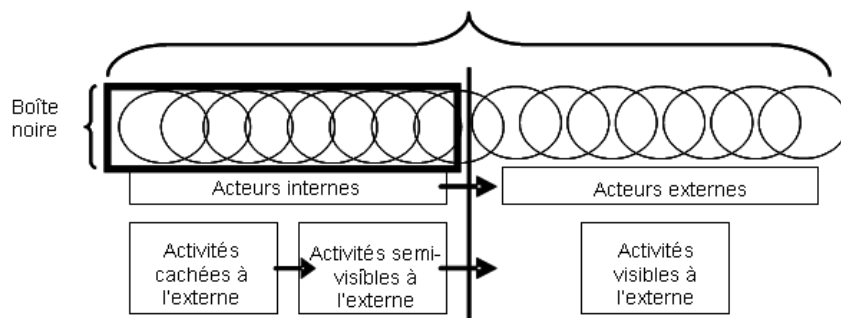
Cette méthode de coût-valeur des activités est fondée sur la ventilation directe des temps de travail par chaque acteur selon une *nomenclature d'activités* commune à toute l'entreprise, qui recense toutes les

activités réalisées par l'ensemble des acteurs et permet d'y imputer mensuellement les temps passés, selon un principe **d'imputation par destination** c'est-à-dire en rapport avec les **acteurs-cibles (clients internes et externes)** et non par nature de tâche.

A titre d'exemple, une secrétaire qui a saisi un dossier de proposition commerciale de formation à remettre à un client n'impute pas ce temps à la tâche « saisie-dactylographie » mais à la famille d'activités « Formations », dans une rubrique d'activité « négociations et propositions commerciales ». Cette méthode d'imputation a des effets puissants. Au lieu de centrer la contribution de la secrétaire sur la tâche « saisie de documents », on reconnaît explicitement sa contribution à la négociation de ce projet commercial, on la sensibilise et on la responsabilise quant à l'importance de la qualité de son travail, y compris dans son impact sur la réussite de la négociation, et l'on met ainsi en valeur son rôle personnel au sein de l'équipe de vente.

Selon la même logique que les approches orientées client ou les méthodes ABC-ABM, l'outil nomenclature des activités de la méthode coût-valeur des activités, conçue et expérimentée dès 1979 par l'ISEOR, permet d'éclairer la *boîte noire* qui gêne la traçabilité de l'enchaînement des performances au sein d'une entreprise entre, d'une part les activités et acteurs internes et d'autre part, les activités et acteurs externes (cf. fig. 3).

Figure 3 : L'enchaînement des activités internes et externes



Cette nomenclature, référentiel partagé par tous les acteurs internes, permet aux acteurs affectés aux activités internes d'imputer leurs temps aux activités visibles à l'externe, et de retrouver le sens et la raison d'être de leur travail, en explicitant leur relation aux produits et aux clients de l'entreprise. Dès lors, l'ensemble des coûts-valeurs des activités est constitué d'un mixte d'activités *visibles*, *semi-visibles* et *cachées*, réalisées par une grande variété d'acteurs internes. Cela contribue à éviter le recours abusif aux temps imputés forfaitairement avec des clés de répartition par unités d'œuvre controversées, ce qui est désormais critiqué par la littérature académique (Lorino, 1997 ; Mevellec, 2001 ; Pesqueux, 1998) et par les praticiens.

- *L'imputation des temps à la source par les acteurs impliqués dans les activités*

Lorsque la nomenclature générale de l'entreprise est élaborée, au terme d'un processus descendant et remontant associant toutes les catégories d'acteurs, jusqu'au niveau du personnel de base, une formation des acteurs est nécessaire pour organiser une imputation à la source de leurs temps répartis par activités, à partir de l'agenda, chacun renseignant son outil « *fiche d'activité polyvalente* » (FAP). L'ensemble des FAP structure un système d'information et de pilotage opérationnel et stratégique fiable et efficace. Les expérimentations montrent que ce dispositif est attractif pour les acteurs internes car il implique les trois niveaux de pilotage et cultive les réflexes d'anticipation :

- *au niveau de l'individu*, la FAP individuelle fournit un miroir des activités du mois écoulé, permet de prendre conscience de ce à quoi il a consacré son temps, des activités sacrifiées, de l'importance relative de ses activités (gestion-sécurité versus gestion-développement), et de repérer des temps de régulation de dysfonctionnements. La FAP inspire des décisions pour infléchir ses propres priorités en s'ajustant aux événements ;

- *au niveau d'une équipe*, la consolidation des FAP renseigne sur l'agrégation des ressources temps, évalue le coût-valeur d'une activité récurrente ou de création de potentiel, les coûts cachés des dysfonctionnements et stimule les décisions de pilotage des activités.

- *au niveau de l'entreprise*, la consolidation mensuelle des FAP renseigne sur l'affectation réelle des heures rémunérées pour les différentes activités, éclaire l'interprétation de l'évolution de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV), outil de pilotage opérationnel et stratégique, calculé mensuellement à partir des données de la comptabilité générale (Savall, Zardet, 2008b).

Ce système fournit en particulier des informations pour construire un indicateur de temps indirectement productif / temps directement productif, ce qui alimente des décisions de pilotage opérationnel en cours de semestre telles que :

- coopération ou réaffectation d'activités entre personnes
- actions de formation intégrée
- négociation de reports de livraison avec des clients externes et internes.

Le tableau 2 présente un exemple de répartition des temps d'une petite entreprise de services

Tableau 2 : Récapitulatif des temps passés.
Cas d'une entreprise de services de Recherche et Développement de 30 personnes

Récapitulatif année 2008			
Autres activités		75 %	
1	Gestion interne des équipes		18%
2	Missions internes-sécurité		10%
3	Missions internes-développement		4%
4	Développement commercial		9%
5	Projets à long terme (hors ligne 7)		1%
6	Relations internationales (hors ligne 7)		1%
7	Activités de recherche		18%
8	Production et diffusion de publications		12%
9	Déplacements		2%
Activités solvables		25 %	
10	Formations		5%
11	Missions de consultance en entreprise		20%

Le temps directement productif représente 25%, contre 75% de temps indirectement productif, constitué par les temps de gestion interne des équipes et de missions internes-développement. Le ratio moyen dans cette entreprise est donc 300% (75% / 25%), ce qui constitue une proportion élevée qui s'explique par la nature de l'activité de cette entreprise, à savoir la recherche et développement.

Ce ratio est un indicateur de professionnalisme. Lorsqu'il baisse, cela dénote un comportement d'entreprise qui se rétrécit, cherche à maximiser le temps direct appliqué aux produits de l'entreprise, sacrifiant de ce fait les études, les préparations, les perfectionnements méthodologiques, les concertations internes, les formations intégrées, nécessaires à l'amélioration des compétences internes, source de performances futures.

C'est avec une telle méthode qu'on peut ainsi isoler le coût-valeur de toute activité de l'entreprise, dans l'objectif d'élaborer une *balance économique* ou socio-économique d'un projet ou d'une opération spéciale. Par exemple, le temps consacré à la gestion des déchets dans une entreprise constitue un élément constitutif du coût-valeur de la politique de responsabilité sociale de l'entreprise. Ainsi toutes les actions précisément repérées comme participant de cette politique peuvent être regroupées, et leur coût-valeur évalué.

2.2.2 Indicateur synthétique pour surveiller la capacité de survie-développement d'une organisation : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables (CHVACV)

Dans le domaine de l'analyse des coûts, le principe usuel d'évaluation de la main d'œuvre consiste à valoriser le temps passé au coût salarial, a conduit les modèles usuels de rationalisation des coûts à proposer de réduire au maximum le coût salarial. Notre proposition adopte une perspective très différente, visant à mesurer la *valeur économique* (et non le seul coût) engendrée par une unité de

temps de travail (une heure par exemple), grâce à un indicateur dénommé Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables (CHVACV) que nous avons expérimenté dans 1 200 organisations réparties dans 35 pays, depuis 1976.

La CHVACV est la valeur moyenne d'une heure d'activité humaine au sein de l'entreprise, quel que soit l'emploi, fonctionnel ou opérationnel, de la personne, obtenue en divisant la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables par le nombre d'heures annuelles attendues de l'ensemble du personnel de l'entreprise.

$$\text{CHVACV} = \frac{\text{Valeur Ajoutée sur Coûts Variables}}{\text{Heures Attendues}}$$

Dans une entreprise industrielle ou commerciale, la marge, ou valeur ajoutée sur coûts variables, s'obtient en déduisant des produits (CA) les charges variant avec le niveau d'activité (CV), les charges de personnel étant considérées fixes, à l'exclusion des heures supplémentaires liées à un surcroît d'activité. Dans les autres organisations de service public ou associatives, c'est l'addition du budget de charges fixes (CF) et, le cas échéant du résultat (R), qui constitue la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables.

$$\text{VACV} = \text{CA} - \text{CV} = \text{CF} + \text{R}$$

La CHVACV est donc constituée du coût salarial incluant les charges sociales, d'une quote-part de charges de structure réputées fixes et d'une quote-part de résultat bénéficiaire ou de la réserve d'autofinancement. Sa valeur dans les pays industrialisés se situe dans une fourchette de 26 à 53 euros.

La CHVACV est un indicateur de la capacité de survie-développement d'une entreprise. C'est un **indicateur d'alerte stratégique**, quelle que soit l'origine de cette alerte (baisse de la demande, augmentation des prix externes, baisse de la productivité ou de la qualité interne) car la CHVACV est une valeur moyenne, comme résultante de multiples actions et interactions au sein de l'entreprise et de ses relations avec son environnement. L'indicateur se calcule en réel et en prévisionnel, mensuellement ou annuellement et permet de perfectionner la préparation des budgets. Lorsque la CHVACV baisse, l'alerte peut être renforcée par une surveillance mensuelle qui permet une grande réactivité dans le pilotage de l'entreprise. Autrement dit, c'est un baromètre, indicateur global de la santé économique, qui éclaire l'analyse de la situation stratégique de l'entreprise et aide à élaborer des scénarios stratégiques pour redresser, le cas échéant, la situation économique de l'entreprise et, partant, le niveau de la CHVACV. Trois grands scénarios stratégiques sont possibles : le développement, la stagnation, la récession, visant à préserver parts de marché et résultats. Dans chacun de ces trois scénarios, le facteur déterminant de la création de valeur, le potentiel humain, est mesuré par le nombre d'heures nécessaires pour obtenir la quantité de valeur ajoutée souhaitée. La CHVACV

est donc partie intégrante du système d'information de l'entreprise, pour la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

Des approfondissements de calcul de la CHVACV permettent selon les décisions à prendre, d'obtenir une CHVACV par secteur de l'entreprise, par mois ou une valeur budgétée, ou encore différenciée par catégorie de personnel.

2.2.3 Indicateurs pour piloter l'investissement incorporel en potentiel humain et surveiller sa rentabilité

L'investissement incorporel, par opposition à l'investissement matériel, est réputé difficile à mesurer, à quelques exceptions près (brevets). Un investissement incorporel peut se définir par ses effets, en adoptant une perspective plutôt économique que strictement comptable (Savall, 1974,1975 ; Savall, Zardet, 1987, 1992). Un investissement incorporel désigne toute ressource non matérielle affectée à des actes produisant une valeur ajoutée supérieure à son coût et des effets positifs au-delà de la période de réalisation de l'investissement. On notera qu'un investissement incorporel peut comporter une petite part, en volume et en valeur, d'investissement matériel qui en constitue le support. Parmi les investissements incorporels, les investissements d'innovation socio-économique ou investissements en potentiel humain, ont la particularité d'être produits par l'entreprise pour elle-même, et de *ne pas* être concentrés sur quelques personnes ou quelques services. Ce sont des actions décentralisées, quoique synchronisées et pilotées par la Direction et l'encadrement. Lorsque cet investissement incorporel n'est pas entretenu, la permanence de ses effets ne peut être garantie (Savall, Zardet, 2007, 2008).

Les recherches-interventions consistant à expérimenter le *modèle de coût-valeur des activités* dans le cas d'investissements incorporels d'innovation socio-économique, ont été conduites selon deux hypothèses :

a) l'investissement incorporel en potentiel humain est un facteur essentiel de développement de stratégies *proactives endogènes* efficaces sur l'environnement de l'entreprise et son marché ;

b) l'investissement incorporel en potentiel humain constitue un *avantage concurrentiel* primordial ; en effet, il est produit par l'entreprise pour elle-même, difficile à acquérir sur un marché et à reproduire, car il résulte d'un long processus d'apprentissage de toute l'entreprise.

Une étude très approfondie réalisée sur un échantillon de 40 entreprises et organisations représentant un effectif total de 6 800 personnes, dans lesquelles l'ISEOR a conduit des recherches-interventions comportant des investissements incorporels importants d'innovation socio-économique a permis de valider le très haut degré de retour sur investissement (Tableau 3) : entre 200% et 4 000% de rentabilité, mesuré par l'accroissement de valeur ajoutée sur coûts variables.

Tableau 3 : Répartition des 40 entreprises selon les critères de rentabilité et de retour sur investissement

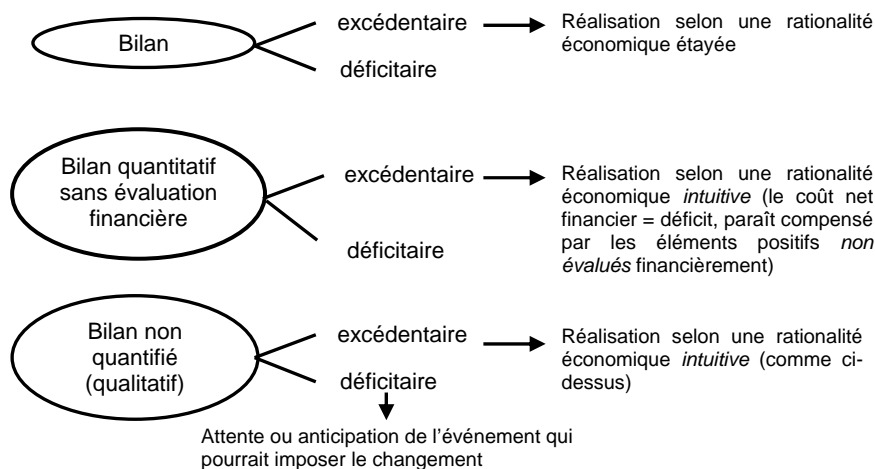
Taux de rentabilité de l'Investissement Incorporel	Entreprises						
	Nombre	% de l'échantillon	% cumu-lé	Période de remboursement de l'Investissement Incorpo-rel	Nombre	% de l'échantillon	% cumu-lé
210% à 980%	15	37,5%	37,5	moins de 1 mois	21	50%	50
1 000% à 1 980%	16	40%	77,5	Entre 1 et 2 mois	12	30%	80
2 000% à 3 000%	6	15%	92,5	Entre 2 et 3 mois	2	5%	85
3 000% à 4 014%	3	7,5%	100	Entre 4 et 6 mois	5	15%	100
TOTAL	40	100%	100	TOTAL	40	100%	100

La comptabilisation de l'investissement incorporel présente l'avantage d'accroître la transparence de la valeur économique produite par l'entreprise auprès de ses financeurs (banquiers), de ses acheteurs potentiels (fusion, acquisition, transmission), de ses parties prenantes et de ses interlocuteurs externes. Nos expérimentations ont aussi montré qu'un investissement incorporel non entretenu ne peut garantir la permanence de ses effets et de ses résultats. Il convient donc de consacrer très régulièrement des ressources de temps *indirectement productif* à l'investissement incorporel, à l'aide des outils de management présentés antérieurement : plans d'actions prioritaires, balance économique prévisionnelle, indicateurs de pilotage, contrats d'activité périodiquement négociables.

2.2.4 Modèle de prise de décision combinant des indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers

L'existence d'indicateurs de pilotage combinant des facteurs qualitatifs, quantitatifs et financiers favorise une prise de décision étayée sur des critères de *rationalité élargie* au-delà des seuls aspects économiques à court terme. Cela consacre la place des critères non financiers sans pour autant verser dans la naïveté. Ce modèle socio-économique de la décision comporte trois étapes et permet une décision intégrant des critères non économiques, ou plus difficilement mesurables. (figure 4)

Figure 4 : Arbre de décision socio-économique (schématique)
Les trois niveaux d'application du bilan coût-avantage dans la séquence de décision

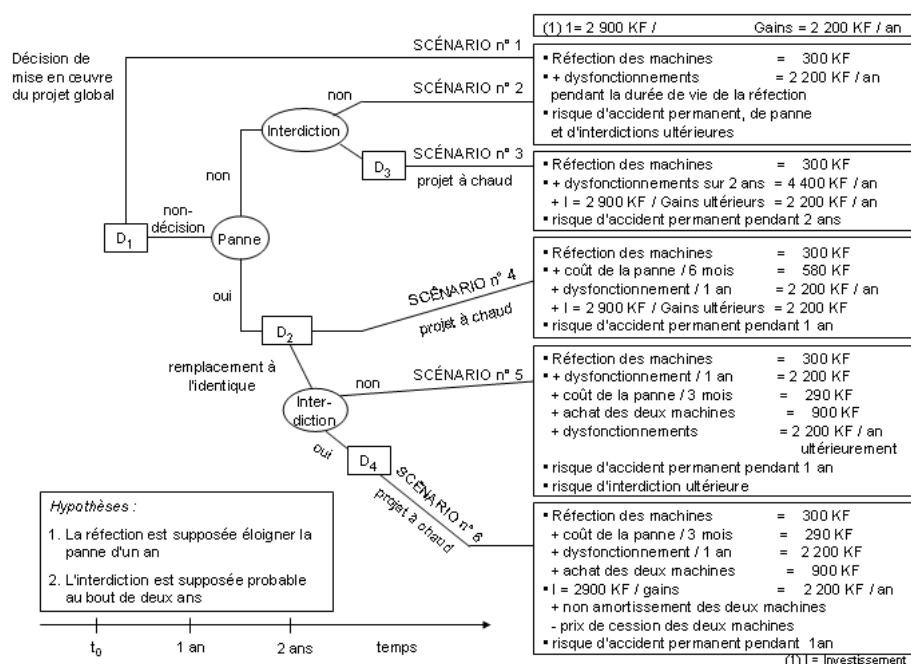


Extrait de H. Savall *Enrichir le travail humain...* op. Cit. 1978 (2^{ème} éd.)

Ce raisonnement a été appliqué par une entreprise qui se trouvait confrontée à une décision d'investissement industriel, dans un contexte de nuisances (bruit, émissions toxiques, risques d'accidents) et de risque d'interdiction légale à moyen terme de produits solvants actuellement utilisés par l'entreprise.

Appliquant notre modèle de décision socio-économique, l'entreprise a ainsi comparé six scénarios stratégiques du point de vue qualitatif, quantitatif et financier, du plus « timoré » (n°6 : remplacement de la machine à l'identique suivi d'une interdiction des solvants à l'horizon de 2 ans) au plus ambitieux (n°1 : achat d'une machine plus coûteuse mais supprimant les émanations, les solvants dangereux, les risques d'accident, de panne et réduisant les niveaux sonores). Contrairement aux conclusions hâtives du dossier de choix d'investissement initialement préparé selon la méthode classique du retour sur investissement (ROI), il est apparu que le scénario n°6 engendre une très faible performance sociale et environnementale, ainsi qu'un surcoût d'environ 3 690 000 € sur la première année par rapport au scénario n°1, en intégrant aux coûts visibles les coûts cachés engendrés par la panne.

Figure 5 : Cas d'application d'un arbre de décision socio-économique au renouvellement d'un équipement industriel



© ISEOR 1979

Cet exemple démontre aussi que les investissements destinés à améliorer la qualité du management de l'organisation contribuent aussi à améliorer la qualité du territoire (émanations, solvants dangereux) sur lequel l'organisation est installée ; cela constitue une réduction de coûts externalisée et par conséquent une performance (cachée) externalisée.

2.3 Conditions d'efficacité du pilotage de la responsabilité sociale durablement supportable

Quelles sont les conditions qui permettent de dépasser le stade du simple affichage d'une politique de responsabilité sociale pour instaurer un réel pilotage interne, de surcroît mieux partagé avec les parties prenantes, de la responsabilité sociale durablement supportable de l'entreprise ? Nous en avons identifié quatre principales, qui sont des conditions organisationnelles davantage que techniques.

- *Instaurer une coopération de tous les acteurs*

Cette coopération concerne les différents niveaux hiérarchiques ; ainsi le pilotage est d'autant plus effectif qu'il est assuré par différents niveaux hiérarchiques, depuis l'encadrement opérationnel jusqu'à la direction générale voire la gouvernance ; il s'agit donc d'un co-pilotage. La coopération touche aussi transversalement les différents métiers de l'entreprise, par exemple lorsqu'opérationnels et contrôleurs de gestion coopèrent davantage au lieu de s'opposer. Cette nouvelle représentation se retrouve dans les indicateurs eux-mêmes. Par exemple, la mesure de la CHVACV (valeur ajoutée sur coûts variables divisée par le total des heures de travail attendues) réhabilite la contribution des acteurs « fonctionnels », des « indirects » à la réalisation du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée et

reconnaît leur implication dans la production des activités orientées client, quelle que soit leur place dans l'organigramme de l'entreprise.

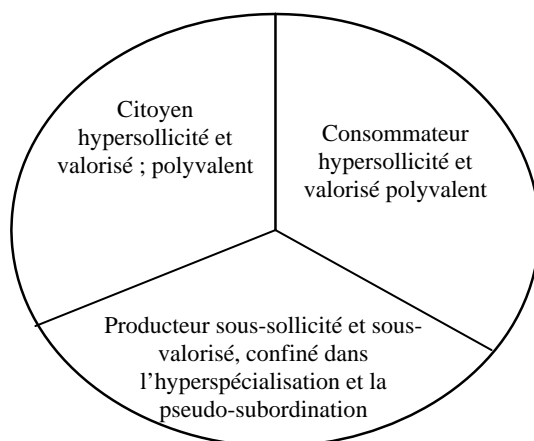
- *Lutter contre le « virus TFW »*

Certaines représentations théoriques des organisations telles que celles de l'Ecole classique de l'organisation ont réussi à orienter les pratiques et à se propager dans tous les pays, au travers de modèles d'organisation et d'analyse de gestion traditionnels. Elles ont inspiré la dissociation entre coûts directs et indirects, provoqué le fractionnement et l'engorgement de l'emploi du temps des acteurs, en sous-estimant les dimensions psychosociologiques et physiologiques du travail humain.

La vision qui prédomine depuis près d'un siècle consacre la prétendue dichotomie entre la vie au travail et la vie hors du travail. Or, cette dernière a progressivement développé, voire survalorisé, le statut du *citoyen*, dans des sociétés où la démocratie s'est largement développée. De même le *consommateur* est hyper-sollicité, valorisé dans des sociétés où l'enjeu est d'attirer le client, face à une offre surabondante dans de nombreux secteurs d'activités. A l'opposé, le fonctionnement dit hiérarchique, dépersonnalisé et très spécialisé, s'est très largement maintenu dans les entreprises et les organisations, le *producteur* étant, comparativement à ses statuts de citoyen et de consommateur, confiné dans un rôle excessivement codifié et étriqué tel que le préconise l'Ecole classique de l'organisation. Ainsi, l'homme se trouve éclaté entre ces trois statuts, à tendances contradictoires et schizophréniques (Savall, 1974, 1975, 1979 ; Savall, Zardet, 2005 et fig. 6).

Le **virus TFW**, synthèse des théories de Taylor, 1911 – Fayol, 1916 – Weber, 1922, a largement pénétré au cœur de toutes les organisations, publiques ou privées, industrielles ou commerciales, en consacrant l'hypermotivation des tâches et des fonctions, de même que l'hégémonie des règles formelles et la dépersonnalisation du travail. Or ces modèles organisationnels sont insidieusement imprégnés du paradigme de la capacité spontanée de soumission, d'obéissance et de subordination de tous les acteurs dans une organisation.

Figure 6 : Théorie de l'homme éclaté



Ainsi les opérationnels seraient censés obéir aux responsables opérationnels pour faire leur travail (produire) en laissant aux contrôleurs de gestion le rôle de contrôler les résultats économiques de leur travail. Malheureusement l'observation des organisations nous montre que ce schéma n'est ni opérant, ni efficient, ni satisfaisant pour aucune des parties prenantes.

A contrario, implanter un contrôle de gestion plus décentralisé, plus opérationnel que strictement gestionnaire, permet de partager cette fonction, les opérationnels développant une fonction accessoire d'*autocontrôle de gestion*, au côté des contrôleurs de gestion qui assurent des missions de formation, d'assistance, d'authentification auprès des premiers.

- *Négocier et contractualiser les indicateurs face à l'échec du principe de la (pseudo-) obéissance*

Le principe de la contractualisation périodiquement renouvelée offre des résultats intéressants, grâce à la négociation entre les opérationnels et les spécialistes contrôleurs de gestion, ainsi qu'entre les niveaux hiérarchiques. Des indicateurs plus pertinents sont ainsi mis en place, puis réellement utilisés pour le pilotage, de sorte qu'ils deviennent de plus en plus fiables, ce qui permet de prendre des décisions plus pertinentes.

- *Intérioriser les normes, pour permettre leur application effective*

Mettre en place un « ascenseur d'isomorphisme » qui relie l'individu à son univers environnant permet d'éviter soit l'isolement par rapport à l'environnement externe, soit au contraire une influence excessive de ce dernier, de par la « pluie toxique » de normes qui s'abat régulièrement sur chaque entreprise ou organisation et affecte sa capacité de création de valeur ajoutée, source de bien-être humain et social (Savall, Zardet, 2005b).

Si l'entreprise n'y prend garde, elle peut en effet alourdir gravement ses coûts cachés, du fait d'une application trop mécanique des normes et lois externes. A contrario, étant donné qu'elles ne sont pas parfaitement compatibles entre elles, ni adaptées aux contraintes et spécificités de l'entreprise une véritable appropriation c'est-à-dire une acclimatation et une assimilation des normes par les acteurs, limite les coûts cachés, voire permet d'encourager une stratégie d'innovation proactive, source d'avantage concurrentiel.

CONCLUSION

La question d'une véritable politique de responsabilité sociale de l'entreprise pose deux problèmes. Le premier consiste à identifier à quelles conditions une telle politique est économiquement supportable à long terme ; nous avons proposé à cet effet le concept de responsabilité sociale durablement supportable dont la validation résulte d'un grand nombre d'expérimentations dans des entreprises et des organisations, notamment en France, en Belgique, en Suisse et au Mexique .

Le deuxième porte sur le fait de dépasser un simple « affichage » pour enraciner une réelle politique de responsabilité sociale, sociétale et environnementale dans les pratiques managériales comportant des résultats positifs en termes d'efficacité et d'efficience durable. Nous avons montré que les conditions nécessaires à cet enracinement sont la mise en place d'indicateurs de pilotage décentralisés et synchronisés, dûment appropriés par les acteurs ainsi qu'un dispositif de coopération entre spécialistes du contrôle de gestion et l'encadrement opérationnel. Ces outils ont été également expérimentés, évalués en Europe et en Amérique.

Bibliographie :

ANSOFF I., (1981), Préface à la traduction anglaise du livre de H. Savall « Work and people. An economic evaluation of job-enrichment », Oxford University Press New-York, 216 p.

BOJE D., ROSILE G.A., (2003), *Comparison of Socio-Economic and other transorganizational development methods*, Journal of Organizational Change Management, Emerald.

BOJE D., ROSILE G.A., (2003), *Theatrics of SEAM*, in *Journal of Organizational Change Management*, Emerald (Etats-Unis).

BUONO A.F., (2003), *SEAM-less post-merger integration strategies: a cause for concern*, Journal of Organizational Change Management, Emerald.

BUONO A.F., (2001), *International Development of the Management Consulting Division of the Academy of Management*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.

HARRIS M. E., (2001), *Management Consulting in the 21st Century*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.

HAYES R. B., (2001), Using real option concepts to guide the nature and measured benefits of consulting interventions involving investment analysis, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.

LORINO P., DEMEESTERE R., MOTTIS N., (1997), *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, Paris.

MEVELLEC P., (2001), Les difficultés de mise en œuvre de l'ABC, *Revue Française de Comptabilité*.

PERROUX F., (1979), *L'entreprise, l'équilibre rénové et les coûts « cachés »*. Préface à l'ouvrage de H. Savall « *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail* », Dunod.

PERROUX F., (1948), Esquisse d'une théorie de l'économie dominante, *Economie Appliquée*, tome 1.

PESQUEUX Y., LÖNING H., (1998), *Le pilotage de la performance*, Dunod.

PLANE J. M., (2003), *Théories des organisations*, Dunod.

SAVALL H., (2003), *An update presentation of the Socio-Economic Management model*, Journal of Organizational Change Management.

- (1983), *G. Bernácer : l'hétérodoxie en science économique*, collection Les grands économistes, Dalloz Paris, 1975.

- (1979), *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, Préface de François Perroux, Paris, Dunod, 275p.

- (1974, 1975), *Enrichir le travail humain : l'évaluation économique*, thèse Université Paris IX-Dauphine; texte intégral publié chez Dunod, préface de Jacques Delors; 4^e édition augmentée, Economica, 1989, 275p. Traduit en anglais : *Work and people : an economic evaluation of job enrichment*, préface de H.I. Ansoff, Oxford University Press New York (1981); en espagnol : *Por un trabajo más humano*, Tecniban, Madrid, 1977.

SAVALL H., et ZARDET V., (2009), *Ingeniería estratégica : un enfoque socioeconómico*, Prólogo de Pedro Solis, Ed. UAM, México, 462 p

- (2008a), *Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performance*, preface by A. Buono, Information Age Publishing (Charlotte, USA), 430 p.

- (2008b), Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations, *Revue Sciences de Gestion-management Sciences- Ciencias de Gestión*, n°64
 - (2007), *L'importance stratégique de l'investissement incorporel : résultats qualimétriques de cas d'entreprises*, Actes du 1^{er} congrès Transatlantique de Comptabilité, Audit, Contrôle de gestion, Gestion des Coûts et Mondialisation. IIC-ISEOR-AAA, Iseor éditeur 2007
 - (2005a), *Améliorer la gouvernance des systèmes complexes : le cas de la filière-territoire "Sortie du Monde Hospitalier et Retour à Domicile"*, *Revue Santé et Systémique*.
 - (2005b), *Tétranormalisation: défis et dynamiques*, *Économica*.
 - (2005c), La responsabilité sociale de l'Université : menace ? opportunité ? exemplarité ?, 3^{ème} Congrès de l'ADERSE en partenariat avec Social Issues in Management Division of the Academy of Management, Lyon, Ed.ISEOR
 - (2004), *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Préface de D. Boje (États-Unis) *Economica*.
 - (1997), Vers la « pensée en action » stratégique ou le non-dit dans le discours sur la stratégie. Propositions pour améliorer la qualité scientifique des recherches en stratégie, *Revue Management International*, Montréal.
 - (1997), *Les effets des démarches qualité sur l'emploi* in "Certification, qualité et emploi", ouvrage collectif ISEOR, Editions Economica, p 33-52.
 - (1996a), *Mesure et négociation de la performance globale de l'entreprise. Éléments pour une théorie socio-économique du contrôle de gestion*, Communication au III^e Congrès Mondial de l'International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM), Montréal, 17p.
 - (1996b), *Pour des stratégies d'entreprise à la fois économiques et sociales*, *Revue Personnel - ANDCP*, n° 367, p 44-52.
 - (1995a), *Management socio-économique de l'entreprise : ou comment régénérer confiance et performances*, in *Confiance, entreprise et société*, ouvrage collectif, Editions Eska, pp 163-179.
 - (1995b), *Ingénierie stratégique du roseau, souple et enracinée*, Editions Economica, 517p.
 - (1994), *Performance économique et engagement social de l'entreprise : jusqu'où est-ce compatible ?*, *Revue Stratégies Ressources Humaines*, n° 9, p 30-38.
 - (1992), *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*, Editions comptables Malesherbes-Eyrolles, 399p.
 - (1987), *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Editions Economica, Prix Harvard l'Expansion de Management Stratégique, 4^e édition 2003, 334p.
- SAVALL H., et ZARDET V., et BONNET M., (2000, 2^e édition 2008), *Releasing the untapped potential of enterprises through Socio-Economic management*, ILO-BIT, Genève (cf. aussi versions française et espagnole : « Libérer les performances cachées des entreprises par un management socio-économique », « Mejorar los desempeños ocultos de las empresas a través de una gestión socioeconómica »).
- TREPO G., DE GEUSER F., (2003), *Managing the unmanageable: how can SEAM give back to employees and work situations their anthropological original substance?*, in *Journal of Organizational Change Management*, Emerald (États-Unis).

UN CUADRO DE MANDO INTEGRAL PARA LA GESTIÓN TÁCTICA Y ESTRATÉGICA DEL PATRIMONIO TANGIBLE E INTANGIBLE.

Dra. Herenia Gutiérrez Ponce
Profesora Titular de Universidad
Departamento de Administración de Empresas
Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales
Universidad Autónoma de Madrid
Ctra. Colmenar Viejo, km 15
28049 MADRID
Tfno.: +0034 914974638
Fax.. +0034 914978555
E-mail: herenia.gutierrez@uam.es

Dr. Esteban Pérez Calderón
Profesor Colaborador
Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad.
Facultad de Estudios Empresariales y Turismo
Universidad de Extremadura
Avda. de la Universidad, s/n
10076 CÁCERES
Tfno.: +0034 927257480
Fax.: +0034 927257481
E-mail: estperez@unex.es

Persona de contacto:

Esteban Pérez Calderón
Profesor Colaborador

Breve referencia al currículum de los autores:

Dra. Herenia Gutiérrez Ponce: Profesora Titular de Universidad y en la actualidad Vicedecana de Calidad e Innovación Docente de la Facultad de CC. Económicas y Empresariales de la Universidad Autónoma de Madrid. Autora y Coautora de varios artículos en revistas científicas y profesionales nacionales e internacionales. Coautora de varias comunicaciones en congresos nacionales e internacionales.

Dr. Esteban Pérez Calderón: Profesor Colaborador de la Universidad de Extremadura. Autor y Coautor de varios artículos en revistas científicas y profesionales nacionales e internacionales. Coautor de varias comunicaciones en congresos nacionales e internacionales.

Declaración de originalidad:

Declaramos que el artículo es original y que no ha sido presentado ni está siendo objeto de revisión en otra revista, ni es parte de algún libro ya publicado.

Declaramos el artículo en su totalidad fue presentado en el 1er Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Globalización y X Congreso del Instituto Internacional de Costos que tuvo lugar en Lyon, Francia, del 13 al 15 de junio de 2007. Las modificaciones y aportaciones realizadas sobre aquella primera versión se han realizado atendiendo a los comentarios y posibles mejoras recogidas en la presentación que se hizo del trabajo en aquel momento.

Un Cuadro de Mando Integral para la Gestión Táctica y Estratégica del Patrimonio Tangible e Intangible

Herenia Gutiérrez Ponce
Universidad Autónoma de Madrid

Esteban Pérez Calderón
Universidad de Extremadura

Palabras Clave: Sistema de información contable, patrimonio tangible e intangible, cuadro de mando integral

RESUMEN (ABSTRACT)

En el presente trabajo, una vez analizada la situación actual del Sistema de Información Contable (SIC) de la empresa y la problemática que se presenta referida a los intangibles, realizamos una aportación académica de la importancia de la gestión interna y externa del patrimonio intangible junto al tangible de cara a la generación de valor en la organización, ya sea vía resultados (visión interna) o revalorización del patrimonio neto de la organización (visión externa). En este proceso, un Cuadro de Mando Integral, adaptado a este particular tipo de recursos intangibles (CMI+I), será la herramienta ideal para pivotar esa generación de valor atendiendo a las nuevas necesidades de información en un entorno tan diferente al del siglo pasado en el que compiten las organizaciones modernas.

1. INTRODUCCIÓN

En estos primeros compases del siglo XXI y en la media docena de años que han transcurrido desde su inicio, el interés sobre la gestión y emisión de información, de lo que vamos a denominar patrimonio intangible, ha ido aumentando para un número cada vez mayor de empresas (Gomes et al, 2007: 91).

En el presente trabajo, una vez analizada la situación actual del Sistema de Información Contable (SIC) de la empresa y la problemática que se presenta referida a los intangibles, realizamos una aportación académica de la importancia de la gestión interna y externa del patrimonio intangible de cara a la generación de valor, ya sea esta vía resultados, visión interna, o revalorización del patrimonio neto de la organización, visión externa.

Nos planteamos dos objetivos con este trabajo: por un lado, vamos a realizar una propuesta con la que poder valorar el patrimonio intangible, centrándonos en las herramientas y procedimientos que nos ofrece el sistema de información contable. Por otro, esta valoración servirá de fuente de datos para llegar al conocimiento de los activos y recursos menos materiales (intangibles) y, desde este conocimiento, conseguiremos gestionar su evolución para lograr una mejora tanto en los resultados, por la mejora en la gestión táctica, desde el interior de la empresa, como en la revalorización de la firma, gestión estratégica. A este respecto tendremos en cuenta que, en la sociedad actual donde compiten las empresas, los resultados pueden estar expresados en términos económicos y financieros pero también sociales.

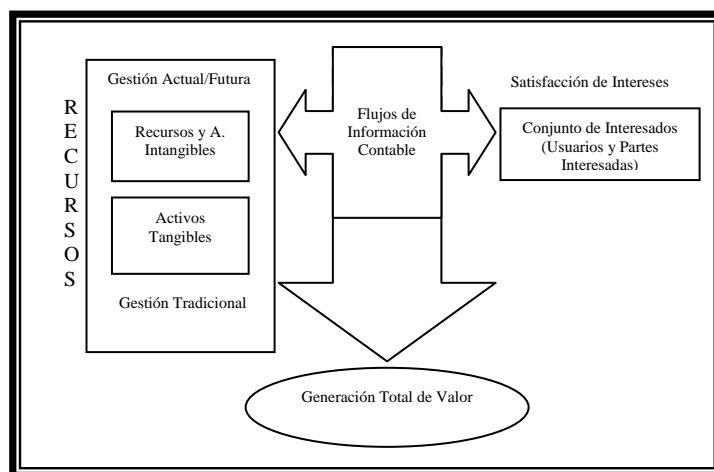
Para llegar a estas metas nos apoyaremos en la misma herramienta de gestión e información, adaptada a las necesidades que presenta este particular tipo de elementos patrimoniales (intangibles), nos referimos al Cuadro de Mando Integral. Con su utilización conseguimos tener bajo control la ejecución y cumplimiento de los objetivos marcados en la planificación tanto táctica como estratégica realizada sobre los intangibles, ligados a los objetivos a medio y largo plazo (visión interna). Además, gracias a la monitorización de las relaciones que se encontrarán entre intangibles y objetivos tácticos y estratégicos, podrá darse apoyo a la información emitida desde otras herramientas contables como la Contabilidad Financiera (visión externa).

2. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE EN EL NUEVO ESCENARIO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El valor añadido que consigue la empresa hoy en día, así como su proceso de generación de riqueza, depende no sólo de la atención puntual sobre alguno de sus más directos implicados como los accionistas, clientes o alta dirección, sino de la correcta satisfacción y participación de todos sus afectados e implicados en esa creación de valor añadido o riqueza (Partes Interesadas o *stakeholders*) (Kaplan y Norton, 2002:49; Lev, 2003:138-139). Sin el apoyo implícito o explícito de ellos la propia existencia de la organización peligraría (Freeman, 1984:31).

Creemos que la información contable que se requiere en la actualidad hay que entenderla desde una doble perspectiva pero con un único enfoque, esto es, desde las nuevas necesidades de información surgidas en el nuevo entorno de la Sociedad del Conocimiento (satisfacción de las necesidades informativas de los distintos usuarios de la información contable) y desde el papel de cada Parte Interesada en la cadena de generación de valor en la empresa (sirviéndonos de la información contable como herramienta de planificación y control de la evolución de sus satisfacciones). Todo ello enfocado al aumento de los resultados y riqueza mediante la elaboración y suministro de una información contable de mayor utilidad, desde el punto de vista de la relevancia y fiabilidad para la toma de decisiones, y mediante el cumplimiento de las expectativas que se marcaron los distintos *stakeholders* de la organización.

Figura 1: Proceso de Creación de Valor e Información Contable



Fuente: Elaboración Propia

El SIC se torna crítico al identificar, registrar y valorar en qué medida se consigue la satisfacción de los distintos Interesados en la empresa, asegurando su colaboración en la generación de riqueza, así como a la hora de proporcionarles información contable y social para que puedan evaluar su actuación y si se cumplen sus expectativas de rentabilidad, riesgo, proyección económica, responsabilidad o compromiso social (Fuertes y Laínez, 2004:63; Marr et al., 2004:44). En la Figura 1 anterior se representa tal proceso de creación de valor e información contable.

Los flujos de información contable que se producen en el seno de la empresa relativos a los recursos que ésta gestiona (tangibles e intangibles) y aquellos flujos de información que se producen entre la gestión de sus Interesados, llevan a la generación de riqueza para la firma por la mejora continua en la asignación de recursos (Bueno et al., 2006:195), la satisfacción informativa referida a esta mejora y la satisfacción de actuación social (cumpliendo con las aspiraciones o metas social-emocionales que se establecen los distintos Partes Interesadas en la organización). De ahí la gran importancia de un adecuado SIC que suministre información completa, relevante, fiable y oportuna que sea de interés para todos sus Interesados.

3. DEFICIENCIAS Y DEBILIDADES DEL SIC ACTUAL

Entre otras causas, los cambios en el entorno provocados por el paso de la Sociedad de la Información a la Sociedad del Conocimiento, han hecho que los estados financieros hayan perdido paulatinamente gran parte de la utilidad que aportaban antaño (Iñiguez y López, 2005:462). Esta decadencia de la utilidad se debe sobre todo a la pérdida de relevancia de la información contable que se elabora y publica por estar afectada ésta por varias limitaciones o debilidades (CICA, 2000:1-2; EFRAG, 2006:11):

- sus medidas de realización de valor se basan en transacciones financieras o monetarias, sin tener en cuenta que este valor ha sido generado con anterioridad al momento en que se produce su realización;
- la información contable tradicional sólo satisface a algunas partes interesadas. Su medida de rendimiento se hace sólo desde la perspectiva de alguno de sus Interesados, los accionistas y la alta dirección, suponiendo que cubiertas sus necesidades informativas también quedan cubiertas las del resto de Interesados;
- los estados financieros sólo capturan la dimensión financiera de la empresa, a pesar de no ser ésta la única que interviene en la generación de resultados y riqueza, ignorándose la importancia de los intangibles en ese proceso. Sólo permiten el reconocimiento de activos que puedan medirse con total

fiabilidad, excluyendo a los intangibles derivados de relaciones o conocimientos. Esto puede llevar a la infravaloración del patrimonio de la empresa y desvirtualización de sus resultados, aumentando la incertidumbre y provocando errores en las previsiones de beneficios que hagan los usuarios de la información contable, tanto internos como externos;

- Existe una gran brecha entre la información que está en poder de los gestores de las empresas y la que se pone a disposición de los accionistas y resto de Interesados;
- ha sido concebido en función de un conjunto de reglas comunes de información;
- se encuentra sustentado por un marco conceptual que fue diseñado para aplicarlo a una pluralidad de sectores sin tener en cuenta sus particularidades que pueden ser muy acusadas;
- no ha sido integrado con otros modelos alternativos de información sobre el rendimiento como pueden ser los de medidas no financieras, medidas del capital intelectual, cuadro de mandos o técnicas de creación de valor de los accionistas.

El SIC está evolucionando para dar una adecuada cobertura a las nuevas necesidades informativas sobre el entorno (Cañibano y García-Ayuso, 2000:9), sobre el control y la planificación de los nuevos recursos clave de las empresas, para que éstas puedan ser altamente competitivas o, simplemente, puedan mantener su posición en su sector dentro de un entorno más complejo y afectado por muchas fuentes de incertidumbre.

Dados los drásticos cambios observados en la naturaleza de las empresas, provocados por su adaptación al nuevo entorno económico y social de la Sociedad del Conocimiento, el SIC necesita apoyarse en nuevos conceptos, medidas, modelos y prácticas en el proceso de tratamiento de la información contable que satisfagan las nuevas necesidades y pivoten lo suficiente para satisfacer las esperanzas de los distintos Interesados (Fuertes y Laínez, 2004:63; FASB, 2001:109; AICPA, 1994:5; EFRAG, 2006: 25; Iovane, 2008: 7).

Empresas líderes en su sector han adaptado sus SIC a las nuevas necesidades informativas en el ámbito interno para la correcta toma de decisiones, cubriendo las nuevas demandas informativas de los usuarios internos para afrontar con éxito los cambios en el entorno y poder competir en mejores o iguales condiciones que sus competidores, asegurando o manteniendo su capacidad de crear valor desde el interior de la organización.

Algunas de estas empresas han dado un paso más elaborando voluntariamente información adicional a la obligatoria, fuera de los estados financieros contables, que es demandada por el usuario externo,

como son los informes sobre el capital intelectual que poseen, el seguimiento de códigos de buena conducta o los compromisos sociales-éticos-morales-medioambientales adquiridos y cumplidos (Gomes et al., 2007: 110). Todo ello debido a que la información contable, que tradicionalmente se ha suministrado en los informes anuales, se ha quedado obsoleta y soporta muchas deficiencias a la hora de reflejar el valor de ciertas inversiones y toda la capacidad de generar riqueza desde la organización (Cañibano et al., 1999:20; Gutiérrez, 2000:4; Gandía, 2002:769). Esta situación hace que, desde el exterior, no se valore todo el potencial de generación de valor de las empresas.

3. UN MODELO DE REFERENCIA PARA LA VALORACIÓN DE LOS INTANGIBLES

Se pretende valorar monetariamente capacidades, habilidades, flexibilidades, comportamientos empresariales y humanos, tornándose el intento en misión imposible, por muy grande que sea el empeño de utilizar unidades de medidas financieras, incapaces de valorar en su totalidad el objeto en cuestión. El SIC actual no permite reconocer ciertos inductores de valor más allá de la dimensión monetaria. Pero lo que es claro es que, como inductores de valor de la empresa, debemos cuantificar su presencia y nivel de calidad de manera que justifiquemos el valor que añaden, en forma de mayores resultados o riqueza.

Una vez tengamos identificados y debidamente clasificados todos los intangibles con los que cuenta la empresa, pensamos que su valoración deberá realizarse según estimaciones financieras y/o no financieras que en su conjunto resulten ser la referencia, más clara posible de su proyección de valor. De hecho, esta forma de proceder es la nueva tendencia marcada por las empresas preocupadas por la gestión basada en el valor a largo plazo, que utilizan modelos que toman como referencia elementos que componen su capital intelectual (Rojo, 2000:4) apoyados por indicadores y ratios financieras, es la denominada tercera generación de modelos de medición de valor (Marr et al., 2004:37).

Tendremos algunos ejemplos de intangibles que se presten de manera más fácil a ser sometidos a procesos de valoración utilizando técnicas financieras generalmente utilizadas y conocidas, o bien mediante un seguimiento del sacrificio de los recursos utilizados, gracias a un sistema de contabilidad analítica adecuado. Sería el caso de las marcas, proyectos de I+D, implantación de sistemas de calidad, patentes, franquicias, desarrollo de aplicaciones informáticas, modelos de utilidad, propiedad industrial o intelectual, etc. Pero, aun en estos casos, su valoración estará condicionada al valor alcanzado por indicadores o variables cualitativas y a la interrelación que mantengan con otras inversiones tangibles e intangibles, aportando una mayor fiabilidad, estabilidad, credibilidad, verificabilidad y confianza a los cálculos financieros realizados.

La separabilidad de los flujos de tesorería es, en algunos casos, un proceso muy complejo y en otros resultará imposible. Esta imposibilidad no debe ser óbice para paralizar el proceso valorativo de aportación de valor por parte de los recursos o actividades intangibles de la empresa. La solución estaría en realizar el análisis de valor atribuyendo esos flujos de caja indivisibles al conjunto de intangibles que se identifiquen (actividades o activos) ponderando su aportación (cuando sea posible) en la medida en la que cada grupo de intangibles sea importante para la empresa dependiendo del sector y mercado en los que actúe.

Por tanto, la información cualitativa haría referencia a indicadores de factores estratégicos y capacidades de la empresa que permitirán la consecución de los objetivos financieros y obtención de los flujos de caja estimados, siendo utilizada como factor de corrección de las estimaciones financieras (Stahel, 2004:70; Porporato et al., 2008:115). Esta información se obtiene del ámbito de la Contabilidad de Gestión y Estratégica, donde se establecen los objetivos estratégicos a alcanzar, líneas de actuación y las actividades a llevar a cabo para su consecución.

La valoración que realicemos de nuestro patrimonio intangible servirá como información de base y de partida para el proceso planificador de la firma, de control del alcance de los objetivos tácticos y estratégicos. En este sentido se plantean modelos de reconocida importancia como el propuesto desde el Proyecto MERITUM (Cañibano et al., 2002) o el Cuadro de Mando Integral (Kaplan y Norton, 1992).

La propuesta de Lev (2003:146) es que los indicadores utilizados por las empresas para justificar el valor de sus intangibles deben tener las características de: cuantitativos, apoyando este valor con información sobre sus cualidades que puedan influir sobre la cadena de valor vía un anexo; estandarizadas, de manera que se asegure la comparabilidad interempresarial; relevantes para los usuarios de la información contable, acreditándose empíricamente mediante técnicas econométricas que justifiquen la correlación del intangible y el valor de las acciones o aumentos de productividad.

A nuestro SIC actual no podemos subyugarle a que nos proporcione información que es incapaz de elaborar. Es un sistema diseñado principalmente para la regulación y el control financiero-fiscal soportado sobre pilares que llevan a la elaboración de información de la máxima fiabilidad. Así, pues será necesario seguir contando con esta inestimable aportación. Se trataría de estructurar un SIC mejorado que, sirviéndose en lo posible de las virtudes de las normas contables existentes, incentive una mayor interconexión entre la información financiera (Contabilidad Financiera, metodología de valoración tradicional) e información cuantitativa y cualitativa (Contabilidad de Costes y Gestión, metodología de valoración cualitativa) que lleve a la elaboración de información sobre los activos,

recursos y actividades intangibles de forma que se pueda obtener el verdadero valor ostentado por la empresa (Rojo, 2000:15-16; Stahel, 2004:61; Moro, 2005:11).

4. UN CUADRO DE MANDO INTEGRAL PARA TANGIBLES E INTANGIBLES (CMI+I)

El CMI guardaría una alta correlación con las pretensiones de medición-valoración y gestión, tanto táctica como estratégica, relativa a los recursos y activos intangibles, de manera que podamos guiar a las empresas en cuanto a cómo competir en un entorno tan dinámico como el actual y a cómo informar sobre aquellos factores que se han convertido en máximos condicionantes de la creación de valor para la empresa desde el conjunto de Interesados de la firma, nos referimos a los intangibles (Santos y Fidalgo, 2004:86).

El CMI además de ser una herramienta de medición nos apoyará en el proceso de control de la gestión llevada a cabo, al describir el modelo de negocio con las relaciones que se establecen causa-efecto de los recursos implicados en los resultados financieros obtenidos (Roos et al., 2005:302; Ballvé y Amat, 2006:63). Para satisfacer las necesidades informativas a este respecto y centrándonos en lo referente a los intangibles, nuestra propuesta consistiría en diseñar un CMI que tenga en cuenta a los intangibles no reconocidos por la Contabilidad Financiera en el momento de diseño y ejecución de la estrategia.

Siguiendo con la filosofía del CMI original, el sistema de información que se necesita para la gestión y planificación en las empresas debe conseguir que las medidas financieras tradicionales convivan con diversos indicadores no financieros (cuantitativos y cualitativos), capaces de visualizar la rentabilidad sostenida de la empresa. Se trata de un sistema de medidas de rendimiento de corto plazo en simbiosis con aquellas otras que se sitúan en un horizonte temporal del largo plazo definido desde el plan estratégico (Gutiérrez, 2000: 3).

El CMI+I también debería recoger, junto con los indicadores financieros y no financieros de proyección de la compañía, aquellos otros que midieran de algún modo todos los riesgos que puedan afectar en un futuro a los inductores de intangibles, a los resultados o a la generación de riqueza.

En nuestra opinión, partiendo de propuestas como las realizadas por los padres de esta metodología Kaplan y Norton (1992) o la del profesor López (2003), las cinco perspectivas que deberían contemplarse para la gestión del patrimonio tangible e intangible serían:

- ***Perspectiva Financiera:*** los indicadores encargados de reflejar la situación y proyección de este enfoque tienen que incluir ratios financieros, tasas, porcentajes, resultados, revalorizaciones de acciones...
- ***Perspectiva Humana:*** capacidades y habilidades humanas, motivación, flexibilidad, talento, trabajo en equipo, satisfacción...
- ***Perspectiva Interna (Estructural y Organizacional):*** procesos internos de creación de valor (producción, innovación, explicitar habilidades y capacidades).
- ***Perspectiva Comercial:*** clientes, competencia, colaboradores, aliados y proveedores...
- ***Perspectiva Social:*** referida a actuaciones de responsabilidad social, con el medio ambiente, respecto a trabajadores, accionistas, clientes, sociedad en general, asociaciones, instituciones, acción filantrópica, buen gobierno, entre otras.

En todas las perspectivas tendremos que contar con la referencia de nuestros máximos competidores, del líder o de la media del sector que nos oriente en la bondad de las medidas tomadas, centrando la atención sobre aquellos indicadores en los que nos vemos superados e intentando analizar el por qué y cómo se está produciendo esa situación, así como las acciones a acometer para corregir estas desviaciones. Por supuesto, la empresa deberá detallar en todos los casos las metodologías y ajustes sobre los datos que se hayan utilizado de manera clara y transparente. En el Cuadro 1 se resumen los indicadores que estimamos serían necesarios considerar.

Cuadro 1: Propuesta de Indicadores para las Distintas Perspectivas

PERSPECTIVA FINANCIERA	
Ingresos	Costes
<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos procedentes de marcas, patentes, innovaciones... • Ingresos de nuevos productos 	<ul style="list-style-type: none"> • Costes de actividades intangibles (%) • Valor añadido por actividad intangible • Rentabilidad de publicidad, diferenciación...
Inversiones	Valor para Accionista
<ul style="list-style-type: none"> • Nivel de uso de intangibles • intangibles compartidos o cooperativos (%) • Rentabilidad financiera, económica de intangibles (sobre ventas y activos netos) 	<ul style="list-style-type: none"> • Flujos de caja generados de intangibles • Rupturas en el plan estratégico • Apalancamiento financiero asociado a intangibles
PERSPECTIVA HUMANA	
Perfiles, Tareas, Delegación	Incentivos y Retribución
<ul style="list-style-type: none"> • Perfiles de personalidad y valores • Nivel de autonomía/dependencia en tareas • Cooperación de equipos, mandos y empleados 	<ul style="list-style-type: none"> • Tipología de incentivos y retribución • Costes de inadecuada retribución • Planes de carrera profesional y personal
Concienciación, Motivación, Formación (CMF)	
<ul style="list-style-type: none"> • Nivel satisfacción laboral, profesional, personal • Rentabilidad de CMF 	<ul style="list-style-type: none"> • Nº sugerencias exitosas hechas por empleado • Calidad del ambiente de trabajo • Costes de oportunidad CMF
PERSPECTIVA ESTRUCTURAL	
Procesos Innovación	Procesos Operativos
<ul style="list-style-type: none"> • Productividad en las nuevas línea producto • Coste asociado (%) • Desviación soportada (no conformidades) 	<ul style="list-style-type: none"> • Productividades asociadas • Manuales operativos, de rutinas de trabajo, problemas-soluciones, actuaciones, mejores prácticas. Bases documentales de procesos.
Tecnologías y Sistemas de Información	
<ul style="list-style-type: none"> • Inversión en TI y SI/Tiempo uso efectivo (%) • Utilización bases de datos y documentales • Nivel de rendimiento sobre capacidad total 	<ul style="list-style-type: none"> • Niveles de eficiencia y eficacia tecnológica • Información compartida (%) • Gap tecnológico
PERSPECTIVA COMERCIAL	
Clientes	Aliados, Colaboradores o Proveedores
<ul style="list-style-type: none"> • Crecimiento del nivel de satisfacción (%) • Calidad de servicios postventa ofrecidos • Intención de compra de nuevos clientes 	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacción, quejas o disfuncionalidades (%) • Peso específico en el sector (%) • Coste y rentabilidad de la relación
PERSPECTIVA SOCIAL	
Medioambiental	Responsabilidad Social
<ul style="list-style-type: none"> • Ppales inversiones medioambientales • Normalización de calidad medioambiental • Imagen medioambiental • Coste y Rentabilidad de actuación o comportamiento 	<ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento con código ético y buen gobierno • Ppales. Entidades o eventos patrocinados • Contribución social: número de empleos, imagen...

Fuente: Elaboración Propia

Cada una de estas perspectivas estaría formando un bloque de actuaciones, posesiones, comportamientos (refiriéndonos a capacidades, habilidades, talento bajo el control y explotación de la empresa) e intangibles.

5. APORTACIÓN DE ESTA METODOLOGÍA A LAS NUEVAS NECESIDADES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE GESTIÓN DE INTANGIBLES: PERSPECTIVA INTERNA Y EXTERNA

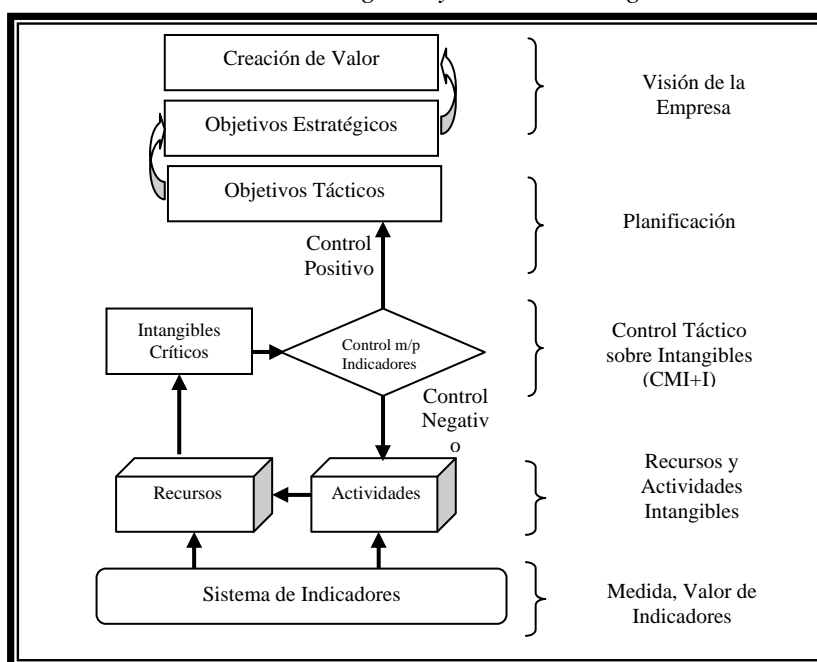
Generalmente, los SIC siguen manteniendo una fuerte orientación hacia las áreas tradicionales más relacionadas con la explotación del negocio como son la comercial, producción, aprovisionamiento, además de las facetas de inversiones y finanzas. La razón es que en estas áreas se localizaba la generación de valor cuando la gestión se optimizaba. Sin embargo, en el nuevo entorno devenido, independientemente del sector, el protagonismo se sitúa en variables como la calidad, tecnología de los sistemas de información, recursos humanos, I+D+i, capacidad de aprendizaje, estrategia y capacidad competitiva, énfasis en el servicio al cliente, capacidad de reacción a tiempo, internacionalización, sistemas integrados de producción, etc. (Gutiérrez, 2001: 3).

En esta última fase del tratamiento contable de los recursos y activos intangibles pretende ligarse la gestión de éstos con el plan táctico y estratégico de la empresa. Nos planteamos el hecho de ofrecer una alternativa a la falta de visión que tienen los actuales estados financieros, hecho que queda denunciado en la primera parte de este trabajo. Así, pretendemos no sólo identificar, valorar y medir los componentes del patrimonio intangible, sino también enlazar sus aportaciones de valor con la estrategia que se plantea la empresa en el medio-largo plazo, justificando de esta forma los indicadores financieros y cualitativos, dotándolos de mayor credibilidad y aportando mayor utilidad y relevancia a la información contable elaborada y suministrada por la unidad de negocio.

Estas mediciones serán interesantes, por cuanto visualizan mejor el proceso de creación de valor, tanto desde el punto de vista del usuario interno, apoyando mejor su proceso de control y planificación táctica, como desde la posición de cualquier Interesado, apoyando sus decisiones de asignación de recursos.

Si tomamos como base de nuestro análisis el esquema básico aportado como directriz en el informe elaborado desde el Proyecto MERITUM para la gestión y difusión de información sobre intangibles, buscaríamos establecer relaciones claras y simples, pero no por ello faltas de significatividad, utilidad informativa y de gran aportación para la gestión de los intangibles que lleven a la máxima generación de valor o riqueza, según se expresa en la Figura 2.

Figura 2: Relación de Activos Intangibles y Visión Estratégica



Fuente: Elaboración Propia a partir de Cañibano et al. (2002:43)

El CMI+I va a ser la herramienta perfecta para realizar el planteamiento y seguimiento táctico y estratégico de dichos inductores, proporcionando la visión necesaria de las relaciones establecidas entre ellos y los resultados financieros a obtener en el largo plazo de manera que se ratifique la validez de la gestión en estos temas y se justifiquen las aportaciones de valor derivadas de ella, ya que al fin y al cabo lo que interesa es un buen resultado financiero sostenible en el tiempo.

Desde la perspectiva interna el CMI+I consigue su máxima aportación cuando es utilizado para la planificación y control estratégico, en un horizonte temporal de medio/largo plazo (Kaplan y Norton, 2002:26). Se apoya apreciadamente la visión de los usuarios internos más implicados con la gestión y planificación dentro de la empresa.

Desde una perspectiva externa se consigue una relación causal entre todos aquellos recursos y activos intangibles, la estrategia y los resultados financieros obtenidos por la organización. La comunicación a los Interesados de la organización de la información, vía informe anual o complemento de las cuentas anuales, que se estime oportuna y suficiente para la satisfacción de aquellos, dotará de mayor credibilidad y racionalidad al empleo de recursos para los intangibles y los procesos relacionados con ellos (Edvinson y Kivikas, 2004:53).

Por tanto, el futuro de la contabilidad financiera pasa más por la evolución de la Contabilidad para la Gestión que por lo que pueda aportarse desde ella lo cual acerca peligrosamente el papel de la Contabilidad Financiera a la única función de legitimar la actuación de aquellos que deben rendir

cuentas a terceros interesados o la función de ciertos usuarios, como los auditores o la institución fiscal.

6. CONCLUSIÓN

Ante la importancia que han adquirido las inversiones intangibles dentro de los procesos de generación de valor, vía resultados o revalorización del patrimonio, el sistema de información contable debe facilitar las herramientas necesarias para que sus usuarios cuenten con la información suficiente y oportuna que les haga maximizar sus expectativas y los beneficios que esperan obtener.

Según lo defendido en nuestro trabajo, resulta que un Cuadro de Mando Integral, adaptado a nuestras necesidades, vendrá a ser la herramienta ideal para el tratamiento contable del Patrimonio Intangible (activos-recursos- y pasivos intangibles). Esta herramienta nos permitirá realizar una gestión táctica y estratégica de las inversiones intangibles, asegurando la capacidad competitiva ante la competencia y, por tanto, la supervivencia e incluso la superación de nuestros máximos competidores. También, podrá apoyarse a la contabilidad financiera con información que ésta es incapaz de generar, por la metodología meramente financiera que aplica, que la haga reportar una mayor utilidad a sus usuarios al suministrar información mucho más relevante y explicativa del valor asignado por el mercado y que tanto varía, en ocasiones, con el reflejado en sus estados financieros.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ❑ American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (1994): “*Improving Business Reporting, a Costumer Focus: meeting the information needs of investors and creditors*”, New York.
- ❑ Ballvé, A.M. y Amat Salas, O. (2006): *Los cuadros de mando como sistemas interactivos. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Vol. IV, núm.8, p.p. 59-83.
- ❑ Bueno Campos, E.; Morcillo Ortega, P.; Salmandor Sánchez, M. P. (2006): *Dirección estratégica. Nuevas perspectivas teóricas*. Pirámide, Madrid.
- ❑ Canadian Character of Accountant (CICA) (2000): “*What are the limitations of the traditional accounting framework in the 21st century*”. www.totalvaluecreation.com/TVCfaq/4.html. Última consulta en agosto de 2004.
- ❑ Cañibano Calvo, L., García-Ayuso Corvasí, M. y Sánchez M.P. (1999): *La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de la literatura. Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, núm.100, pp. 17-88.
- ❑ Cañibano, L. y García-Ayuso, M. (2000): *El papel de los intangibles en el análisis de la situación financiera de la empresa*. Ponencia presentada en las VI Jornadas de Trabajo sobre Análisis Contable, Almería.
- ❑ Cañibano, L. y Sánchez, M.P., García-Ayuso, M. y Chaminade, C. (Equipo Editor) (2002): *Directrices para la gestión y difusión de información sobre intangibles*. Madrid: Fundación Airtel Móvil.
- ❑ Edvinsson, L; Kivikas, M. (2004): *La nueva perspectiva de la creación de valor en Medición, Control y Gestión de los intangibles*. ACCID, Barcelona: Ediciones Deusto.
- ❑ European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (2006): “*The performance reporting debate. What (if anything) is wrong with the good old income statement?*” Discussion Paper 2, November.
- ❑ Financial Accounting Standard Board (FASB) (2001): “*Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy.*” Special Report, April.
- ❑ Freeman (1984): *Strategic Management: a Stakeholder Approach*. Boston, MA: Pitman.
- ❑ Fuertes Callén, Y; Laínez Gadea, A. (2004): *Deficiencias y alternativas de la información contable actual*. Partida Doble, núm.152, pp. 62-73.
- ❑ Gandía Cabedo, J.L. (2002): *La divulgación de información sobre intangibles en internet: evidencia internacional. Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol.XXXI, núm.113, pp. 767-802.
- ❑ Gomes, P., Serra, A., Ferreira, E. (2007): *Medida e divulgação do capital intelectual: as empresas portuguesas cotadas na euronext. Revista del instituto internacional de costos*, Nº1, jan/jun, p.p. 88-115.
- ❑ Gutiérrez Ponce, H. (2000): *Los intangibles desde la perspectiva de la planificación y el control de la gestión*. Comunicación presentada en el IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Las Palmas de Gran Canaria.
- ❑ _ (2001): *El control de la gestión empresarial ante los retos de las actuales organizaciones*. Comunicación presentada en las VI Jornadas de Trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión, Universidad de Burgos.
- ❑ Iñiguez, R y López,G (2005): *Valoración de los activos intangibles en el mercado de capitales español. Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIV, núm.125, pp. 459-499.
- ❑ Iovane, T. (2008): *Management accountancy and the changing face of the finance function. Revista del instituto internacional de costos*, Nº2, enero/julio, p.p. 7-11.
- ❑ Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1992): *The balanced Scorecard. Measures that drive performance*. Harvard Business Review, January-February, pp. 71-79.
- ❑ _ (2002): *Cuadro de mando integral (The Balance Scorecard)*. Segunda edición. Barcelona: Ed. Gestion 2000.
- ❑ Lev, B (2003): *Intangibles: Medición, gestión e información*. Bilbao: Ediciones Deusto.
- ❑ López Viñegla, A. (2003): *Gestión estratégica y medición. El cuadro de mando como complemento del Balanced Scorecard*. Monografías AECA. Madrid: AECA.
- ❑ Marr, B., Roos, G., Nelly, A., Pike, S. y Gupta, O. (2004): *Hacia la tercera generación en la medición de resultados*. In *Medición, Control y Gestión de los intangibles*, pp.27-52. ACCID, Barcelona: Ediciones Deusto.
- ❑ Moro Prieto, M. A. (2005): *Capital Intelectual y cuadro de mando integral: la fuerza de la unión*. Comunicación presentada al XIII Congreso AECA, Oviedo.
- ❑ Porporato, M.; Basabe, M.; Arellano, J. (2008): *Commonality and standardization of balanced scorecard's measures across perspectivas. Revista del instituto internacional de costos*, Nº2, jan/jul, p.p. 113-131.
- ❑ Rojo Ramírez, A.A. (2000) *Valoración, nueva economía y sistema contable. Revista de AECA*, núm.53, pp. 3-7.
- ❑ Roos, G., Pike, S. and Fernström, L. (2005): *Managing Intellectual Capital in practice*. Oxfor: Butterworth-Heinemann.

- ❑ Santos Cebrián, M.; Fidalgo Cerviño, E. (2004): *Un análisis de la flexibilidad del cuadro de mando integral en su adaptación a la naturaleza de las organizaciones*. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Vol. II, núm.4, pp. 85-117.
- ❑ Stahel, A.W. (2004): *La contabilidad global (CG): elementos para un cambio de paradigma*. In *Medición, Control y Gestión de los intangibles*, pp.58-79. ACCID, Barcelona: Ediciones Deusto

SISTEMAS DE GESTÃO DE QUALIDADE: CUSTOS INERENTES E O PROBLEMA DA DESCONTINUIDADE

Luciano Gomes dos Reis

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - USP
Docente da Universidade Estadual de Londrina - UEL

Eder Alexandre Pires

Aluno de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Empresarial –
Universidade Estadual de Londrina – UEL

Endereço para correspondência:

Luciano Gomes dos Reis – Universidade de São Paulo-USP/Universidade Estadual de Londrina-UEL
e-mail: gomesdosreis@uol.com.br

Eder Alexandre Pires – Universidade Federal do Paraná-UFPR/Universidade Norte do Paraná-
UNOPAR
e-mail: edepires2@hotmail.com

Declaro que o artigo é original, não tendo sido apresentado nem está a ser objecto de revisão noutra revista, nem é parte de qualquer livro já publicado.

Declaro que o artigo na sua totalidade ou parte foi apresentado no IX Congresso Internacional de Custos, realizado em 30/11/2006.

RESUMO

Na atualidade, vários segmentos estão constituindo modelos comerciais dinâmicos, entre eles o da saúde, com a formação de “Centros de Tratamento e Diagnóstico”. Com o aumento do número de pacientes atendidos, uma das exigências que se destaca é a qualidade. Neste ambiente favorável à implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade, tal ação é concretizada. Entretanto, algumas dificuldades aparecem, como a falta de participação da direção, valorização por parte dos clientes e envolvimento dos colaboradores. Considerando o exposto o presente trabalho tem como objetivo identificar e avaliar os fatores que contribuíram para a decisão de um Centro de Diagnóstico de não mais manter seu Sistema de Gestão da Qualidade, sob a ótica operacional e de custos. Utilizou-se a metodologia do estudo de caso, com auxílio de um questionário que avaliou os Indicadores da Qualidade. Os resultados evidenciaram deficiências como: foco demasiado em processos, dificuldade em manter indicadores monetários, ausência de evidenciação de desempenho para clientes, falta de preocupação com as condições humanas dos colaboradores e má utilização de ferramentas de gestão. Tais fatores tiveram impacto direto nos custos da organização, sob diversos aspectos. Considerando as deficiências encontradas, nota-se que estas contribuíram relevantemente para a descontinuidade do Sistema de Qualidade.

Palavras-chave: *Custos da Qualidade; Sistemas de Gestão da Qualidade; Descontinuidade de Sistemas de Qualidade.*

1. INTRODUÇÃO

O surgimento e a disseminação de pequenos empreendimentos têm acontecido de forma constante no mercado atual, principalmente através da implementação de idéias ou de necessidades de determinados produtos ou serviços pela população. Segundo Juran & Gryna (1993, p. 3), o crescimento do comércio e da ciência e tecnologia proporcionaram o surgimento de muitos produtos e serviços, que fizeram com que o ser humano vivesse mais e de forma mais variada. O aparecimento de projetos inovadores tem contribuído de forma relevante para a resolução de dificuldades que surgem diariamente na rotina das empresas, sendo que a maioria destes projetos visa propor alternativas aos consumidores, principalmente no que se refere a custos ou adaptabilidade nas ocasiões que surgem diariamente.

Esta necessidade de alguns produtos ou serviços faz com que alguns segmentos, especialmente onde um dos maiores desejos dos clientes é a comodidade, criem modelos comerciais dinâmicos. Pode-se tomar como exemplo os *shoppings centers*, que comportam uma grande variedade de opções de compra, com o objetivo de atender, de forma concentrada, as aspirações dos clientes em matéria de consumo.

Outro segmento que vem se adequando ao modo de vida contemporâneo das pessoas, que buscam agilidade e comodidade quando estão à procura de um produto ou serviço, é o da saúde. Nos últimos tempos, tornou-se comum encontrar os chamados “Centros de Tratamento e Diagnóstico”, que podem reunir várias especialidades médicas em um único espaço físico.

O aparecimento deste modelo de negócio pode ocorrer através do contato de vários profissionais da área médica com especialidades diferentes, onde cada profissional possui sua pequena empresa e chega-se à conclusão de que a união destas em um único espaço acarretará na captação de maior número de clientes, com uma economia de custos pelo compartilhamento da estrutura administrativa e de algumas rotinas operacionais.

Este conceito apresenta, a princípio, uma maior chance de sucesso. Entretanto, com o aumento da clientela, as exigências são diretamente proporcionais ao volume de pacientes atendidos, sendo que entre elas a que mais de destaca é a qualidade dos serviços prestados. Neste ponto, pode-se considerar como o adequado para implementar um Sistema de Gestão da Qualidade, pois se torna inevitável a presença deste como um diferencial perante a concorrência e como fator preponderante de valorização e fidelização de clientes.

De forma geral, parte da Alta Direção a decisão de que a empresa deve implantar o Sistema, sendo que em alguns casos ocorre a utilização do pessoal interno através de capacitação, podendo-se recorrer ao auxílio de consultores quando necessário.

Desta forma, o presente trabalho tem como objetivo principal identificar e avaliar os fatores que contribuíram para a decisão de um Centro de Diagnóstico de não mais manter seu Sistema de Gestão da Qualidade, sob a ótica operacional e de custos.

2. ABORDAGEM DO PROBLEMA DE PESQUISA

Segundo Robles Junior (2003, p. 17,18) a sociedade cada dia mais vem estudando a questão do desperdício como um problema de natureza global, entendendo-se como desperdício a perda que a sociedade tem de recursos escassos. Neste processo pelo qual a sociedade avança, no qual os recursos tornam-se cada vez mais valiosos, sob o ponto de vista monetário, a adoção de sistemas que possam provocar a redução dos desperdícios são vistas como primordiais na resolução de diversas questões, sejam elas financeiras, ambientais ou sociais.

Nesta conjuntura, onde a necessidade de existência de métodos de controle, com a finalidade básica de manter as empresas em níveis operacionais satisfatórios, permitindo a concorrência em mercados cada vez mais acirrados, os Sistemas de Gestão da Qualidade muitas vezes fracassam nas suas diversas etapas de existência (criação, implantação ou continuidade) deixando a seguinte pergunta aos responsáveis pelo programa: “Por que não deu certo?”.

Esta indagação, muitas vezes vem acompanhada de outra, com caráter de exclamação: “Ele era tão bom!”. Neste contexto, nota-se que a situação é real: os resultados proporcionados internamente são visíveis; entretanto o programa não tem continuidade. Os colaboradores “boicotam” as atividades relacionadas e quando as fazem muitas vezes é sob pressão psicológica de seus líderes, tornando este trabalho ao longo do tempo árduo e estressante.

Esta situação é então detectada pelos sócios ou acionistas da empresa, que em virtude dos problemas encontrados passam a não acreditar no Sistema de Gestão da Qualidade. Como principal consequência, o retorno por partes dos clientes não é satisfatório. Neste ponto o fracasso atinge o seu ápice, onde continuar mantendo o referido Sistema torna-se um investimento muito arriscado, tanto sob o aspecto monetário quanto psicológico.

O ambiente descrito anteriormente caracteriza aquele no qual o Sistema de Gestão da Qualidade em um Centro de Diagnóstico, situado na cidade de Londrina – PR, composto de 06 pequenas empresas, que denominaremos “Centro de Diagnóstico A”. O referido Sistema atualmente está em processo de extinção, o que levou os pesquisadores a avaliar quais fatores que podem ter influenciado para a descontinuidade do Sistema de Gestão da Qualidade do “Centro de Diagnóstico A”, o que pode contribuir positivamente para agregar conhecimentos para a prática de gestão de custos da qualidade em pequenas empresas, melhorando a sua eficácia e evitando a interrupção dos procedimentos.

3. HIPÓTESE E OBJETIVO DA PESQUISA

A primeira hipótese que suporta a idéia da ocorrência do problema de pesquisa acima delineado baseia-se no fato de que o Sistema de Gestão da Qualidade do objeto de estudo está focado em processos, não evidenciando de forma clara aos sócios da empresa os resultados gerados pelo Sistema e a contribuição deste para com os resultados. O principal objetivo do controle de qualidade, desta forma, é melhoria dos processos, sem uma análise de sua relação com os lucros ou prejuízos advindos com esta operação no decorrer do tempo.

Em segundo lugar, acredita-se que não haja uma preocupação com as condições humanas dos colaboradores inseridos nos processos, não havendo ainda divulgação da importância da qualidade do serviço, principalmente de diagnóstico, para seus clientes, o que dificulta o discernimento por parte destes sobre o diferencial oferecido pela empresa diante da concorrência.

Assim sendo, não são objetos de preocupação por parte dos gestores os pontos principais envolvidos no Sistema: os colaboradores que são responsáveis por grande parte dos processos, os sócios que objetivam o resultado econômico e os clientes que suportam a estrutura e proporcionam os resultados, não havendo para o primeiro a motivação necessária, para o segundo clareza da contribuição para com o seu objetivo e para o último as vantagens e necessidades atendidas.

Constitui-se no objetivo deste trabalho identificar e analisar as possíveis falhas existentes na empresa objeto de estudo, que contribuíram para a sua decisão em não mais manter seu Sistema de Gestão da Qualidade, fomentado pela certificação da Norma ISO 9001:2000.

Espera-se ainda propor sugestões para a efetiva integração e funcionamento de um Sistema Integrado de Gestão da Qualidade, procurando deixar explícito neste a necessidade da integração “sócios ⇒ colaboradores ⇒ processos ⇒ clientes”, cada qual com seus interesses particulares. Também se procura avaliar diretamente a eficácia dos Indicadores da Qualidade para com seus objetivos e com a fundamentação e evidenciação dos resultados do Sistema de Gestão da Qualidade em áreas diversas da empresa.

Por fim, busca-se identificar e avaliar a existência de mensuração dos custos da qualidade existentes, analisando a possibilidade de contribuição deste como instrumento de auxílio junto a Gestão da Qualidade.

4. METODOLOGIA

De acordo com Cooper e Schinlder (2003, p. 68), um problema de ordem administrativa gera a necessidade de uma decisão. Através do surgimento do problema de descontinuidade do Sistema de Gestão de Qualidade apresentado anteriormente, com o conseqüente reflexo nos custos da organização, tornou-se necessária a realização da presente pesquisa, sendo que para a consecução dos objetivos citados adotou-se a metodologia do estudo de caso, ressaltando sua deficiência na generalização da população. Realizou-se a revisão bibliográfica de pontos relevantes ao tema, proporcionando o aprofundamento e a fundamentação necessária para discorrer sobre o mesmo.

De forma subsidiária, aplicou-se a técnica de entrevista focal, de forma semi-estruturada, de acordo com o recomendado por Yin (2001). Serviu de auxílio a aplicação de um questionário composto de questões de escolha múltipla com mostruário, onde as respostas acompanhavam a questão, junto aos responsáveis pela manutenção dos Indicadores da Qualidade, entre os dias 11 e 24 de janeiro de 2005, sendo que a aplicação foi dividida em duas fases: a primeira como teste-piloto em uma amostra de 3 pessoas, onde algumas alterações foram realizadas para facilitar o entendimento do questionário ao ser respondido. A principal modificação realizada foi na utilização da palavra “resultados” que gerou confusão com os “resultados” gerados pelas análises dos exames. Passou-se então a utilizar o termo “resultados financeiros” em algumas das questões. A segunda fase foi a aplicação definitiva do questionário composto de 11 questões sendo 02 delas dependentes de outra, ou seja, necessitavam da escolha de uma das respostas propostas para que fossem validadas. A aplicação dos questionários foi realizada junto aos responsáveis pela alimentação dos indicadores, escolhidos estes pelo fato de estarem aptos a responderem às indagações, num total de 17 pessoas, entre eles Gerentes da Qualidade, Gerentes Administrativos, Responsáveis de Setor, Supervisores Técnicos e Assistentes Administrativos. A amostra totalizou 81 indicadores concentrados em todas as áreas da empresa, cujo universo se constitui de 90 indicadores.

Por fim foram analisadas todas as informações coletadas, as quais juntamente com a análise da Proposta de Sistema de Gestão da Qualidade de alguns autores com foco em áreas restritas, serviram de base para a proposta de sugestões de Sistema Integrado de Gestão da Qualidade.

5. QUALIDADE, PROCESSOS E INDICADORES DE QUALIDADE

O termo qualidade teve seu surgimento por volta de 1950 através dos conceitos do americano W. Edwards Deming, e por razões históricas foram aplicados os referidos conceitos não nos Estados Unidos e sim no Japão, quando a indústria japonesa passava por sérias dificuldades produtivas, seguindo depois com outros nomes ligados ao assunto em questão, como Juran, Crosby e Feigenbaum, sendo que cada qual com suas teorias foram os responsáveis pela revolução de várias empresas em diversos segmentos internacionalmente.

Atualmente muito se tem questionado sobre o que pode significar realmente o termo Qualidade. A busca em tentar responder esta indagação tem sido constante, sendo que alguns autores chegam a afirmar que o conceito adotado pode influenciar consideravelmente na implementação de um chamado “Sistema de Qualidade”. Desta forma, pode-se notar que a preocupação de encontrar um conceito adequado tem fundamento. Os conceitos baseados em experiências pessoais variam desde clientes, passando por processos e chegando a resultados.

Uma das definições que pode resumir várias idéias de Qualidade é a de que “operacionalmente, um produto ou serviço de qualidade é aquele que satisfaz ou excede as expectativas do cliente” (HANSEM; MOWEN, 2001, p. 513). Esta definição é a que será utilizada como base no presente trabalho.

Adicionalmente observa-se que a definição de qualidade se localiza em um ambiente subjetivo onde além de no mínimo atender as expectativas do cliente é necessário ter melhorias contínuas, gerar resultados e manter um bom ambiente de trabalho.

Os Indicadores da Qualidade constituem-se em uma ferramenta essencial para a gestão de qualquer Sistema de Qualidade, pois é através deles que se pode comprovar a eficácia e os resultados da Qualidade em diversas áreas da empresa, possibilitando ainda a busca de melhorias contínuas, motivação e conscientização dos envolvidos.

Portanto:

O Indicador de Qualidade é o termômetro que permite à Alta Administração e aos Acionistas auscultar o diálogo ambiente externo/empresa, particularmente aquele exercido entre as linhas de negócios e seus clientes/consumidores. Desta forma, a tomada de decisão pelos executivos das Entidades é exercida com mais consciência e objetividade, no sentido do binômio “lucro/superávit - continuidade operacional” (GIL, 1992).

Entre várias funções que podem ser descritas a respeito dos indicadores, pode-se concluir que as principais são:

Transmitir as necessidades dos clientes, dar suporte a análise crítica dos resultados do negócio, às tomadas de decisão e ao planejamento, viabilizar o desdobramento das metas do negócio e contribuir para a melhoria dos processos e produtos da organização (TAKASHIMA, 1996).

Acrescente-se ainda que os Indicadores da Qualidade devem possibilitar o conhecimento do grau de satisfação dos colaboradores, que são os responsáveis pela realização da maior parte das atividades inerentes à Qualidade e evidenciar desempenho da Qualidade para os clientes. Para que os indicadores sejam eficazes necessitam conter objetivo e meta, passar por processos de análise constantemente, ser objeto de comparação com outros períodos ou dados, assim contribuindo significativamente na Gestão da Qualidade da empresa.

6. DESCONTINUIDADE DE SISTEMAS DE GESTÃO DE QUALIDADE

A descontinuidade dos Sistemas de Gestão da Qualidade já vem sendo percebida por vários autores, no entanto, poucos têm avaliado quais são as prováveis causas deste acontecimento, entre eles pode-se citar Paladini (2004) que desenvolveu uma pesquisa em 12 estados brasileiros, iniciada em 1989 e retomada em 1997, se estendendo por 18 meses, onde o foco da pesquisa esteve em processos, avaliando em três níveis hierárquicos das empresas quais foram as possíveis falhas do fracasso do Sistema.

Algumas das conclusões foram as seguintes:

- o programa foi direcionado apenas para áreas específicas (...);
 - a ação da Gestão da Qualidade foi centralizadora;
 - a Gestão da Qualidade não atribuiu papel correto aos funcionários, em suas várias funções.
- (PALADINI, 2004)

Embora os pontos ressaltados sejam uma pequena parte dos analisados, verifica-se que há erros em questões básicas de sobrevivência para uma empresa, como a valorização de seus colaboradores e a participação destes na Gestão, além de outros fatores como a centralização das atividades relacionadas à Qualidade.

7. DESCRIÇÃO DO CENTRO DE DIAGNÓSTICO OBJETO DA PESQUISA

O “Centro de Diagnóstico A” está situado na cidade de Londrina – PR, teve sua estrutura formada no ano de 1996 com a aglomeração dos serviços de exames laboratoriais, ultrasonografia, densitometria óssea, medicina nuclear, mamografia e raios X, conta com um total aproximado de 150 colaboradores. O complexo é administrado pelo sistema de condomínio, onde os gastos exclusivos são da responsabilidade de cada serviço, que se constitui também em uma pequena empresa, e os gastos comuns são rateados proporcionalmente ao número de pacientes atendidos.

Atuando em um ponto estratégico da cidade, localizado nas proximidades da maior parte de consultórios e clínicas médicas, foi o primeiro Centro de Diagnóstico do centro-sudoeste do Paraná a obter o Certificado de Qualidade baseada na Norma ISO 9001.

8. RESULTADOS E ANÁLISES DA PESQUISA

Os resultados aqui expostos refletem as ações do Sistema de Gestão da Qualidade no objeto de estudo através de seus Indicadores de Qualidade, avaliados e analisados em diversos ângulos como: objetivo, área pertencente, forma de utilização, público-alvo, importância, comparação, periodicidade de análise, unidade de medida e existência de metas.

8.1. Principal Objetivo

A estruturação de um indicador deve sempre ser fundamentada pelo seu objetivo, ou seja, o que se pretende alcançar com tal indicador. De acordo com as informações coletadas, constitui-se no principal objetivo a melhoria de processos 46% (Gráfico 01), onde alguns itens imprescindíveis como motivação de colaboradores e planejamento de mudanças representam pequenas parcelas. Adicionalmente nota-se a falta de estruturação dos Indicadores onde 26% possuem como principal objetivo apenas o controle de dados, ou seja, objetivo que não contribui ativamente para com a Gestão da empresa e da Qualidade.

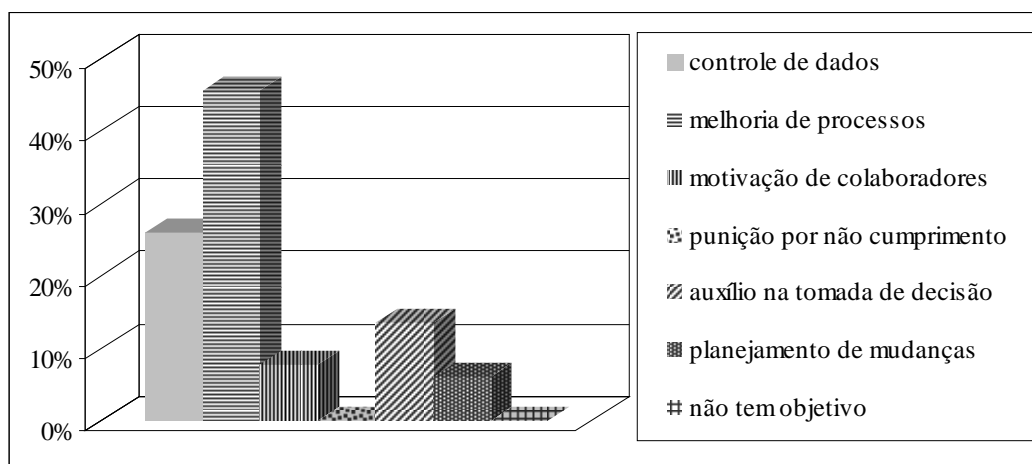


Gráfico 1 – Principal Objetivo

8.2. Áreas Pertencentes

Uma empresa é basicamente composta de quatro áreas-mestra: clientes, colaboradores, processos e finanças, portanto é necessário o equilíbrio das ações da Qualidade junto a cada uma dessas áreas, buscando atender equilibrado e simultaneamente todas, evitando foco restrito em alguma delas, situações em que várias conseqüências poderão prover de tal ação.

Quando analisada a distribuição nas quatro áreas-mestra da empresa, processos correspondem a 56%, enquanto finanças a apenas 7% (Gráfico 02). Assim esta área extremamente importante para os sócios não está totalmente inserida no Sistema de Gestão da Qualidade, contribuindo significativamente para a falta de participação destes, pois não fica evidente a eles a contribuição advinda. Nota-se ainda a deficiência na área de clientes, onde há uma pequena parcela de indicadores.

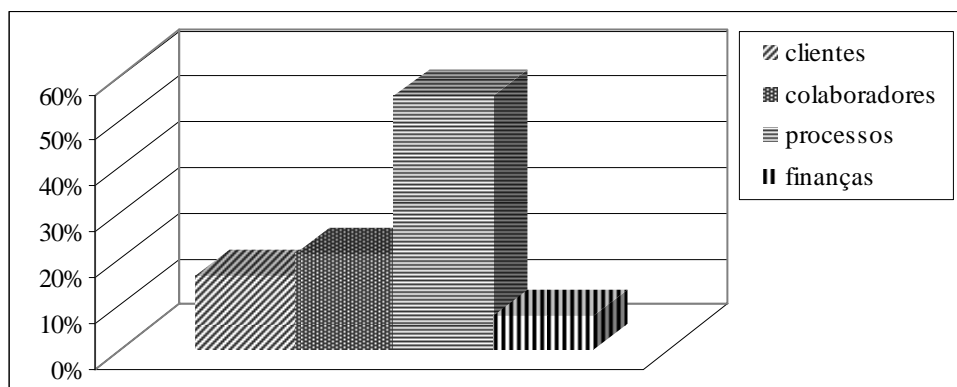


Gráfico 2 – Áreas pertencentes

8.3. Principal Utilização

A utilização dos indicadores está distribuída como segue: 48% dos são utilizados para melhorias. Fator relevante no contexto é a utilização ineficaz dos indicadores na Gestão da Qualidade, reflexo talvez da falta da concepção de Gestão no seu contexto prático, quando apenas 6% são utilizados para planejamento e 25% apenas para controle. Também se detecta a falta de preocupação em motivar os colaboradores quando apenas 4% são para esse fim. Assim uma das conseqüências generalizadas pode ser a falta de participação e valorização do Sistema de Gestão da Qualidade. Em tomadas de decisão são utilizados 13%, em solução de problemas 4% e no que se refere à não utilização não houve nenhuma resposta.

8.4. Público-alvo

A apresentação dos resultados gerados pelo Sistema deve ser evidenciada para que se possa comprovar a eficácia do mesmo. Porém alguns interessados são imprescindíveis, como é o caso de diretores, colaboradores e clientes, pois cada um tem objetivos individuais e em alguns casos comuns. No entanto, não há indicadores que estejam voltados para a evidenciação dos resultados da Gestão da

Qualidade perante os clientes. Um dos reflexos que esta deficiência pode gerar é a falta de reconhecimento da importância e o diferencial de uma empresa que se preocupa com a Qualidade de seus produtos e serviços e, no caso em estudo principalmente, por se tratar de diagnósticos na área da saúde, quando as conseqüências geradas por falhas da não-qualidade dos serviços podem tomar dimensões incalculáveis, tanto no âmbito monetário como no que se refere à imagem da empresa perante o mercado. Ainda verifica-se grande quantidade de indicadores que possuem como público-alvo os diretores, demonstrando a preocupação dos mantenedores em evidenciar os resultados para estes.

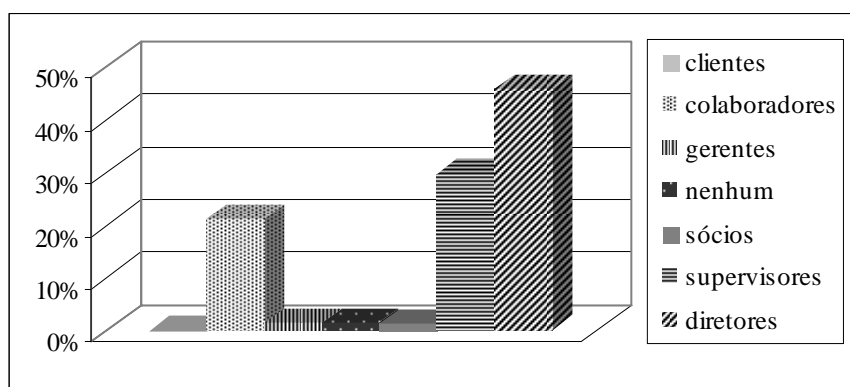


Gráfico 3 – Público-Alvo

8.5. Concepção de Importância

A concepção da importância em manter um indicador é algo imprescindível para a valorização deste junto a Gestão da Qualidade, visto que é o valor atribuído a este como Objeto de Gestão. De acordo com as informações, quando perguntados sobre a importância do indicador, 49% dos indicadores são importantes por contribuir com a melhoria dos processos, 30% avaliam como importante apenas por controlar dados, o que demonstra deficiências na elaboração dos indicadores e em alguns pontos do Sistema. De maneira crítica ainda nota-se a total falta de preocupação em mostrar para os clientes o desempenho da empresa em prol da Qualidade dos serviços prestados, onde nenhum dos indicadores é julgado como importante por evidenciar este desempenho. Conscientizar colaboradores representa 12%, evidenciar resultado monetário 9% e nenhum dos respondentes acreditam que o indicador não seja importante.

8.6. Comparações e análises

Para que haja uma Gestão eficaz é necessária a comparação constante de dados em diversos ângulos. Embora 11% dos dados do sistema de qualidade não são comparados, o percentual de comparação mantém um bom índice. Do total, 13% são comparados com outros dados, 22% com outros períodos e 54% com outros dados e períodos disponíveis.

A prática efetiva de Gestão em qualquer sentido deve ser fundamentada em dados e informações, portanto, a consulta e a análise destes devem ser constantes, a pesquisa revela que 1% dos indicadores é analisado semanalmente, 1% quinzenalmente, 4% anualmente, 1% não é consultado e/ou analisado e 93% são analisados mensalmente. Tal predominância é devida à alimentação dos dados ser realizada neste mesmo período, quando então há a análise desta maioria.

8.7. Unidade de Medida Utilizada

A preocupação de qual unidade de medida utilizar deve estar ligada principalmente ao público-alvo e no caso em estudo nota-se que os diretores correspondem à maior parte, 46% (Gráfico 03) e de acordo com o exposto anteriormente, o principal objetivo destes é o lucro, porém a utilização de unidade monetária constitui-se em uma minúscula parcela, 2%, portanto a visualização dos resultados gerados pelo Sistema de Gestão da Qualidade muitas vezes fica distorcida em meio a uma variedade de dados que não geram informações úteis. Como consequência desta deficiência pode surgir a falta de comprometimento da Direção com o Sistema por não estarem conscientes sobre a contribuição deste para com seu objetivo principal, conforme comentado anteriormente.

Outro ponto a ser considerado quando analisamos a utilização de unidade de medida monetária, correlacionando-a com a concepção de importância, notamos que 9% consideram que os indicadores são importantes por evidenciar resultados monetários, no entanto, apenas 2% dos indicadores utilizam unidade monetária com medida, quando podemos avaliar como deficiência e inconsistência na contribuição dos indicadores, neste caso, como ferramenta de gestão.

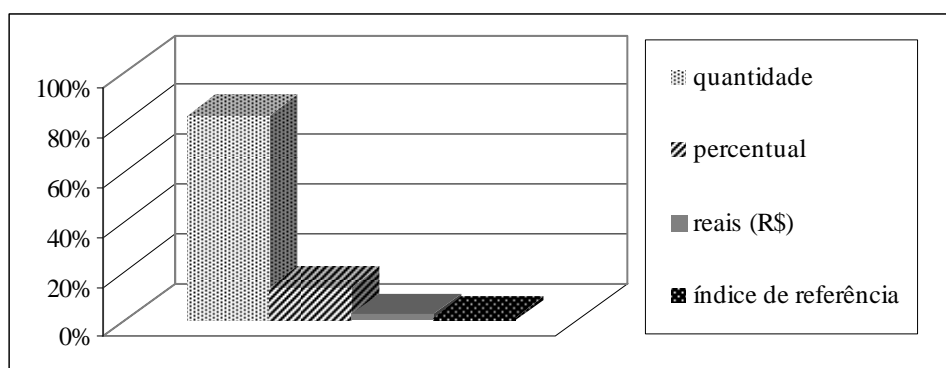


Gráfico 4 – Unidade de Medida Utilizada

8.8. Metas

No atual cenário corporativo onde a competição toma conta, as cobranças são frequentes e as exigências aumentam constantemente, é de grande necessidade a existência de metas nas atividades, no entanto, de acordo com a pesquisa o percentual de indicadores com metas é baixo, 44%. Sendo que

desta forma devem ser incentivados a implantação de indicadores com metas, e conseqüentemente avaliando a contribuição dos existentes para com a Gestão da Qualidade.

A definição de metas deve ser realizada com alguns cuidados básicos com subdimensionamento ou superdimensionamento, pois algumas conseqüências podem ser geradas com isto, como no caso de superdimensionamento, onde os envolvidos nem se preocupam em tentar atingir, pois sabem que é impossível. No caso em estudo no que se refere ao alcance da meta há o equilíbrio, notado que em apenas 6% dos indicadores que possuem metas nunca conseguem atingi-las, 56% freqüentemente, 19% raramente e 19% sempre conseguem atingir a meta.

A flexibilidade deve estar sempre sendo cogitada no estabelecimento das metas, ressaltando seus limites, pois não adianta flexibilizar a ponto de que o alcance da meta seja realizado sem nenhum esforço adicional, é necessário o envolvimento e a preocupação em atingir o estabelecido. Embora o percentual de alteração das metas seja baixo, 28%, não pode ser considerado insatisfatório, pelo fato de apenas 6% delas nunca serem alcançadas, ou seja, há uma preocupação em possibilitar metas de possível alcance e o acirramento de outras que o alcance se torna extremamente fácil.

9. OS SISTEMAS INTEGRADOS DE QUALIDADE E SUAS RELAÇÕES COM OS CUSTOS

No processo de realização da coleta dos dados, foram aplicados questionários semi-estruturados com os responsáveis pelo departamento de qualidade da empresa. Após a realização das entrevistas, buscou-se relacionar as informações obtidas com a pesquisa bibliográfica realizada. Desta forma, chegou-se aos seguintes custos que apresentaram ligação direta com o processo de qualidade, segundo o apresentado pela literatura:

Custos de Prevenção:

- Gastos com treinamentos;
- Realização de pesquisa de satisfação com clientes;
- Arquivo específico com a documentação de todos os processos desenvolvidos;
- Realização de manutenção preventiva de equipamentos;
- Gestão da qualidade;
- Controle interno dos intervalos de referência conhecidos: são realizadas análises dos resultados para verificar se estão de acordo com as referências constantes na teoria;
- Calibração de equipamentos interna e externa: é realizada a calibração dos equipamentos de medidas para garantir a exatidão das medidas;

- Avaliação de fornecedores: é mantido um histórico de fornecedores para controle da qualidade deste e de seus produtos;
- Inspeção de materiais

Custos de Avaliação:

- Realização de pesquisa de satisfação;
- Simulações, especificamente na área de atendimento ao cliente, onde são realizadas simulações de atendimento para avaliar a eficácia dos treinamentos;
- Rastreamento de atividades executadas; para verificar se está em concordância com o estabelecido;
- Controle externo PELM (Programa de Excelência para Laboratórios), LEPAC (Levantamento Externo de Patologia Clínica) e PICQ (Programas de Incentivo ao Controle de Qualidade (são programas de controle externos que avaliam os resultados diagnosticados pela empresa e emite o certificado de qualidade do serviço);
- Certificação Norma ISO 9001:2000, sendo que esta certificação é mantida com a finalidade de estabelecer-se um processo de melhoria contínua.

Custos de Falhas Internas:

- Exames realizados sem necessidades;
- Retrabalho, que pode ser ocasionado por cadastro incorreto, pela repetição de exames por acondicionamento incorreto do material ou algo semelhante;

Custos de Falhas Externas:

- Repetição de exames, por falta de orientação ou orientação incorreta de procedimentos, onde pacientes são levados a realizar o exame outra vez;
- Atraso na entrega de resultados, sendo que a maioria dos resultados é entregue nos consultórios médicos onde o paciente tem consulta agendada e em caso de atraso não é possível a realização da consulta;
- Nova coleta, em virtude de falta aplicação de procedimento adequado, acondicionamento incorreto ou algo semelhantes que gere alguma dúvida quanto a veracidade do diagnóstico é solicitada nova coleta;
- Indenizações, possibilidade de haver pedido de indenizações por parte dos pacientes devido a algum diagnóstico realizado erroneamente.

Como se pode observar, a atividade de análises clínicas possui várias situações nas quais os custos da qualidade trazem benefícios quando da sua aplicação. Seguindo esta linha de raciocínio, necessário se faz avaliar a mensuração existente dos custos da qualidade levantados, quando então, foi verificado que não há relatórios que mensurem monetariamente tais custos, sendo que em alguns casos há um simples registro mensurado em quantidade. Considerando neste caso a variação de valores existente nos exames há uma probabilidade de haver distorções relevantes nos relatórios apresentados.

Neste ponto, identificamos então outra falha existente no Sistema analisado: a não mensuração dos custos da qualidade. Desta forma não se utiliza uma ferramenta com alto poder decisório no processo de gestão empresarial, conforme Crosby apud Robles Junior (2003, p. 26) que relata que o custo da qualidade é o catalisador que leva a equipe de melhoria da Qualidade e o restante da gerência, à plena percepção do que está acontecendo (...).

Desta forma, os custos identificados não estão, em hipótese alguma, relacionados com outros dados, como por exemplo, os Indicadores da Qualidade, sendo que a eficácia resultante da implantação do Sistema da Qualidade fica obscura quando da análise dos resultados gerados. Ainda de acordo com Crosby apud Robles Junior (2003, p. 27), através dos indicadores e do custo da qualidade, fica-se conhecendo o estado da arte (Qualidade) dentro da empresa. Com base nas afirmações até aqui expostas, verifica-se que os Custos da Qualidade quando mensurados e analisados corretamente podem contribuir significativamente como base fundamentadora para aplicação de um Sistema Integrado de Gestão da Qualidade.

10. SUGESTÕES DE SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DE QUALIDADE

Ao tratar-se de Qualidade é necessário acrescentar valores, independente de produtos ou serviços, procurando evitar constantemente a redução do resultado através do incremento de custos. Portanto nota-se que deve haver muito cuidado quando na implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade, pois a busca pela eficácia e agregação de valor depende de vários fatores e estes devem estar interligados para que o resultado proporcionado seja percebido pela maioria dos envolvidos, principalmente clientes, sócios e colaboradores.

Uma das dificuldades encontradas atualmente na Gestão da Qualidade constitui-se na visualização de um foco fixo e a formação de um conceito imóvel sobre Qualidade, muitas vezes proporcionados por consultores que não conhecem as políticas da empresa e de seus colaboradores ou ainda de bibliografias que abordam apenas um ponto inerente ao Sistema e o leitor se fixa nele, causando conseqüências graves, como até mesmo a descontinuidade do Sistema, conseqüentemente gerando desperdícios, dentre os quais destacam-se os monetários.

Buscando auxiliar nas dificuldades expostas e com base nas informações geradas através da pesquisa junto aos indicadores do “Centro de Diagnóstico A” necessário se faz propor algumas sugestões de

Sistema Integrado de Gestão da Qualidade, onde além de buscar a melhoria contínua de processos deve visar a motivação e a valorização dos colaboradores, possuir objetivos que sejam inerentes aos objetivos dos sócios, o lucro, e estar atento às mudanças e necessidades dos clientes que buscam confiabilidade e agilidade.

A sugestão de Sistema Integrado de Gestão da Qualidade proposta visa manter o equilíbrio das atividades e ações nas quatro áreas-mestra da empresa: colaboradores, processos, clientes e sócios, tal equilíbrio é necessário para evitar o foco restrito em alguma dessas áreas, comprometendo desta forma a evolução do Sistema.

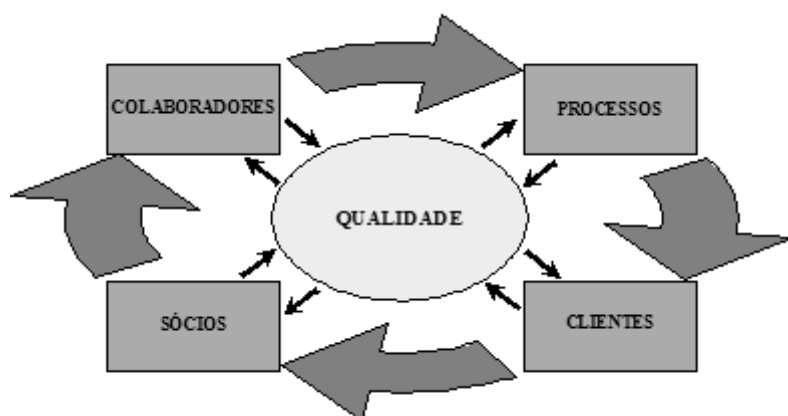


Figura 01: Integração das áreas-mestra com a Qualidade

A Qualidade é o ponto central e ao seu redor as quatro áreas-mestra devem formar um círculo contínuo de relacionamento e, além disso, manter o *feedback* entre elas e o ponto central, atendendo às necessidades e interesses de cada um, que em conjunto devem promover as ações necessárias para a eficácia do Sistema de Gestão da Qualidade.

10.1. Colaboradores

A partir do momento que uma empresa decide iniciar um processo de aperfeiçoamento da Qualidade de seus produtos ou serviços ela simultaneamente inicia um outro processo, o de mudanças, que vai desde cultura organizacional a atitudes individuais, onde a concordância dos colaboradores em participar destes processos é fator indispensável para o sucesso, pois:

“O homem é o agente de mudanças. Nele está o problema e a solução, a causa e o efeito, assim o homem é o impulsionador ou o bloqueador das mudanças. Para ser bem sucedido, as visões, os objetivos e desafios que estão por trás da mudança devem estar claros e positivos para as pessoas que estarão envolvidas com as mudanças” (DRUMOND, 1991).

Os colaboradores devem estar totalmente envolvidos no Sistema de Qualidade, no entanto, este envolvimento deve ser proporcionado imediatamente ao início das atividades relacionadas à Qualidade, onde a valorização e a conscientização da importância da Implantação deste Sistema

sempre necessitarão ficar evidentes, mostrando os resultados obtidos e as necessidades que faz com que haja a preocupação com a Qualidade dos produtos ou serviços, proporcionando a eles a participação nas decisões que são tomadas dentro da organização, criando ainda formas de avaliar a satisfação destes com a empresa e principalmente com o sistema implantado, mantendo um *feedback* constante entre ambos para que haja a confiança necessária nas melhorias que serão advindas.

10.2. Processos

A concepção de processos varia de acordo com a dimensão que lhe é dado, desta forma pode-se ter o processo da empresa X ou o processo do setor Y, no entanto, quando se refere à evolução de processos independe a concepção, o objetivo é dinamizar as atividades em todos os âmbitos.

Provocar a evolução de processos não deve ser compreendida de maneira alguma com o “apagar incêndios” como muito bem esclarece Deming e sim como estabelecer mudanças relevantes, onde o primeiro resolve apenas o ponto micro da situação, o problema unicamente, enquanto o segundo garante a eliminação de erros e/ou dificuldades posteriores através do estudo da causa e dos prováveis efeitos.

Em um dos Quatorze Pontos de Deming, mais precisamente o ponto quinto, em sua segunda versão de 1986, quando 20 meses haviam decorrido da primeira, enfatiza: “melhore, constantemente e definitivamente, o sistema de produção e serviços, para melhorar a qualidade e a produtividade. Dessa forma poderá diminuir sempre os custos” (WALTON, 1989).

A disseminação e a conscientização em estar constantemente provocando evoluções nos processo devem ser definidas como um dos pontos cruciais dentro do sistema de Gestão da Qualidade, a política de evolução necessita estar presente em todos os níveis da organização, definida por critérios, onde a clareza destes critérios deve ser permanente. Portanto, a dinamização de processos deve ser constante, tendo sempre como fator motivador a missão de que mesmo estando bom sempre haverá algo a melhorar.

10.3. Clientes

A participação dos clientes na Gestão da Qualidade deve ser ativa, pois eles devem transmitir suas necessidades, ou ainda, a empresa deve buscar conhecer estas necessidades, deixando bem claro para eles a preocupação que há em supri-las, além de evidenciar os resultados obtidos e as melhorias realizadas, valorizando sempre a sua contribuição.

Não basta para a empresa somente ter qualidade de seus produtos ou serviços ela deve fazer com esta qualidade agregue valor, assim:

(...) fica claro que qualidade depende do valor percebido pelo cliente. De nada adiantariam as iniciativas de qualidade se, além de melhorar a qualidade do produto, os clientes de fato não

valorizassem tais melhorias. E para se criar valor não bastam investimentos em qualidade (REIS, 2001).

A maneira como uma empresa, principalmente da área da saúde, pode agregar valor a seus produtos ou serviços é evidenciando a seus clientes o diferencial que possui em relação a seus concorrentes, a segurança que um Sistema de Qualidade traz em todos os processos, preferencialmente através de dados.

10.4. Sócios

A decisão de implantar um Sistema de Qualidade na maioria das vezes surge dos sócios e diretores que embora seja clara a necessidade, não exploram a essência da Qualidade e no decorrer de alguns anos começam a duvidar dos resultados que são gerados pelo aperfeiçoamento decorrente.

O envolvimento da Direção de necessidade imprescindível, exaustivamente cobrado pelos profissionais da Qualidade, não há, devido a falta de conhecimento da contribuição para com seu objetivo principal, o lucro.

Segundo Drumond (2001) “não há razão em esperar que as pessoas participem de algo que não compreendam ou em que não estão vendo benefícios e vantagens pessoais”. Portanto a preocupação em evidenciar a participação no objetivo principal da empresa deve estar constantemente ativa, buscando deixar explícitos os resultados gerados pelo Sistema de Qualidade.

A evidenciação dos resultados deve ser feita através de relatórios de Custos da Qualidade, demonstrando suas movimentações e analisando a contribuição para a maximização do lucro, se preocupando ainda em manter indicadores onde as unidades de medidas sejam mensuradas monetariamente, ponto de grandes dificuldades dos profissionais da Qualidade e fator preponderante na descontinuidade de vários Sistemas de Gestão da Qualidade nas empresas.

11. CONCLUSÕES

A centralização das atividades na área de processos demonstrada em pontos como objetivo, utilização, distribuição e concepção de importância dos indicadores deixa clara a deficiência da prática de Gestão da Qualidade, pois não se consegue evidenciar para os sócios e diretores os resultados que contribuem para com a maximização do lucro, embora, eles se constituam no maior público-alvo. Há uma enorme dificuldade em se estruturar indicadores que sejam mensurados monetariamente, assim como as finanças não se constituem como um dos principais objetos de preocupação.

As condições humanas são minimamente avaliadas, notado através da falta de indicadores e outros elementos que realizem tal atividade, quando muito se tem questionado da importância dos recursos humanos nas organizações e da sua potencialidade em produzir mudanças, o objeto de estudo no âmbito da Qualidade não mantém esta visão.

Ainda remetendo-se a algumas deficiências apresentadas, em foco, no que se refere a clientes, pois são impossibilitados de participar ativamente do Sistema de Gestão da Qualidade, algo que não é aceitável, devido ao fato da competitividade do cenário atual. O cliente deve conhecer profundamente a organização onde está adquirindo seus produtos e serviços e quanto está sendo investido em prol do atendimento das expectativas, conhecimento este que deve ser proporcionado pela organização com o objetivo de fidelizá-lo.

Considerando o cenário organizacional contemporâneo, onde o processo de dinamização das ações deve ser eficazmente exercido, o Sistema de Gestão da Qualidade analisado foi penalizado pela dificuldade em utilizar certas ferramentas como instrumento de Gestão e pela falta de estruturação de algumas que não contribuem relevantemente para com a evolução do Sistema. Notoriamente, outro fator que contribuiu para a descontinuidade foi a centralização das atividades em torno de processos, deixando alguns pontos cruciais como colaboradores, clientes e sócios superficialmente envolvidos. Dificuldade que pode ser resolvida através das sugestões propostas de Sistema Integrado de Gestão da Qualidade.

Sob o aspecto dos custos da qualidade, gerenciar tais custos significa desenvolver estratégias de otimização de resultados através de análises constantes de relatórios que devem ser elaborados com o objetivo de servirem com ferramentas de alto poder decisório, possibilitando à empresa visualizar os custos da qualidade de forma sistêmica, onde a tomada de decisões será realizada com fundamentação, tornando a obtenção de resultados eficazes para canalização, caso haja alguma disparidade. Fator que relevantemente contribuiu para a descontinuidade do Sistema analisado, devido a não mensuração dos mesmos, desta forma impossibilitando a utilização destes como fonte de informações para a tomada de decisão dentro da empresa, em diversas áreas, como clientes, processos, colaboradores e, principalmente, sócios.

Deste modo fica ressaltada a importância da implementação de instrumentos que possam mensurar os referidos custos e relacioná-los com os benefícios decorrentes de um adequado gerenciamento da qualidade. De acordo com Robles Junior (2003) a forma mais bem estruturada de mensurar os custos da qualidade está na Contabilidade por Atividades, através dos direcionadores de custos, considerando que apenas a mensuração de tais custos muitas vezes pode não ser suficiente, devendo assim simultaneamente ser consideradas outras informações e métodos de avaliação tanto no aspecto qualitativo quanto quantitativo, para que estes formem um conjunto de Gestão.

Embora a pesquisa tenha gerado importantes contribuições para a prática da Gestão da Qualidade, sugere-se ainda para futuros estudos avaliar outros pontos que possam fornecer novas informações diante do contexto, como os colaboradores e sua afinidade para com o Sistema de Gestão da Qualidade, os diretores sobre a visão de Qualidade ou ainda com os responsáveis pela Gestão sobre seu conceito de Qualidade e até mesmo com os clientes diante do conhecimento dos benefícios que

uma empresa que preza pela qualidade de seus produtos ou serviços pode gerar. Considerando ainda a criação de novos métodos de mensuração, tanto no âmbito de custos como de receitas, como ferramentas de gestão.

12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- CATELLI, Armando (coordenador); REIS, Helvécio Luiz. **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- DRUMOND, Regina Coeli Chassim. **Qualidade Total: o homem – fator de sucesso**. 2ed. Belo Horizonte: Mazza, 1991.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Qualidade Total nas Organizações**. São Paulo: Atlas, 1992.
- HANSEN, Don R., MOWEN Maryanne M.. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 3ª ed., São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- JURAN, J.M. GRZYNA, Frank M. **Controle da qualidade**. Volume IX. São Paulo: Makron Books, 1993.
- PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão da Qualidade**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ROBLES JUNIOR, Antonio. **Custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental**. 2ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2003.
- TAKASHIMA, N. Tadachi. **Indicadores da qualidade e do desempenho – conceitos, definições e gestão de resultados**. Revista Decidir, N° 23, jun, 1996.
- WALTON, Mary. **O método Deming de Administração**. Rio de Janeiro: Marques Saraiva, 1989.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

LA TEORÍA INSTITUCIONAL Y EL CAMBIO EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Norma Pontet Ubal

Universidad ORT Uruguay

Bvar.España 2633, Montevideo

norma.pontet@ort.edu.uy

Palabras Clave: Cambio, Contabilidad de Gestión, Teoría Institucional

RESUMEN:

Utilizando el estudio de casos, del tipo explicativo, simple sin subunidades y bajo el modelo de Burns & Scapens (2000) se busca profundizar en el conocimiento de los aspectos que influyen en la institucionalización de un cambio en contabilidad de gestión.

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, la contabilidad de gestión como fuente para la toma de decisiones ha adquirido mayor relevancia en las organizaciones. Entre otras razones, para adecuarse a la velocidad de los cambios del entorno cada vez más flexible y para gestionar la interacción con los individuos inherentes a su contexto mediato (Merchand, 1985). Es a su vez, la incertidumbre existente que obliga a tener la mayor información en cantidad y calidad, buscando el control de las operaciones cotidianas (Kaplan, 1991; Wiesendager, 1994).

Por otra parte, hemos identificado que la investigación en Contabilidad de Gestión actual está centrada en la problemática que genera un cambio contable en las organizaciones y los efectos que en los actores se produce como consecuencia (Cavalluzzo *et al.*, 1998; Soin *et al.*, 2002; Ezzamel *et al.*, 2005; Coad y Cullen, 2006; Keone, 2006; Scapens, 2006, 2007; Ezzamel *et al.*, 2007; Busco *et al.*, 2005, 2006a, 2006b, 2007).

Dentro de esta tendencia, entre los trabajos que analizan el cambio contable encontramos diversas teorías aplicadas. Algunas investigaciones bajo la perspectiva de la construcción social, otras bajo perspectivas contingentes, otras bajo la línea de la teoría institucional, entre otras, siendo las mencionadas las más destacadas (Leca y Naccache, 2006). En algunos casos los trabajos defienden que las características técnicas del modelo contable son las que determinan el éxito o el fracaso del mismo, otros abogan que existen problemas en el diseño e implantación del modelo y que el contexto externo determina las variables de comportamiento de las personas en la organización y de la organización en sí misma. Por tanto, nos hemos posicionado en un estudio cualitativo, aplicando estudios de caso, con carácter explicativo, del tipo simple sin subunidades y bajo el modelo de Burns & Scapens (2000) con marco en la Teoría Institucional.

Así, este trabajo, buscará desarrollar de manera sintética las consideraciones teóricas analizadas en la Tesis Doctoral de su autora. El objetivo principal de dicha investigación ha sido: *profundizar en el conocimiento de los aspectos que influyen en la institucionalización de un cambio en los Contabilidad de Gestión.*

Paralelamente, el objetivo general de estudio, puede desglosarse en los siguientes sub-objetivos: 1) Analizar cómo influyen los factores contextuales en el diseño del Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión; 2) Analizar el papel que ejercen los resultados esperados por los usuarios en la elección del modelo de Contabilidad de Costos y Gestión y su efectiva utilización; 3) Analizar cómo influye el proceso de implantación del cambio contable en la efectiva utilización del nuevo sistema contable; y 4) Analizar las características distintivas del proceso de institucionalización e interiorización del cambio contable en los casos analizados.

II. LA TEORÍA INSTITUCIONAL

A fines del siglo XX, los investigadores de la contabilidad de gestión adoptaron un rango de perspectivas metodológicas y teóricas variado. Las diversas metodologías incluyen investigaciones interpretativas y críticas a lo largo de la tradicional investigación funcionalista y positiva. Para Scapens (2006) el cambio conceptual para los investigadores de gestión contable es explorar las implicaciones de los avances teóricos recientes en las prácticas y sus efectos en los usuarios de la contabilidad de gestión. El autor sugiere que es necesario dedicar mayor atención por parte de los investigadores a la relevancia práctica de los trabajos teóricos ya desarrollados.

De las vertientes institucionales, las que más se han analizado en cambio contable, han sido el Antiguo Institucionalismo Económico y el Nuevo Institucionalismo Sociológico. Así, el Antiguo Institucionalismo Económico reconoce que el comportamiento dentro de las organizaciones puede ser *-acoplado dentro- y formado por las instituciones*. Asimismo, mientras que el Nuevo Institucionalismo Sociológico toma las instituciones según el exterior de la organización, el marco de Burns y Scapens se refiere a las instituciones internas: cómo emergen y cómo forman la corriente y la acción en los procesos de cambio.

Para Scapens (1994:303) la Teoría Institucional supone *"el estudio de la instituciones"*, lo que implica la necesidad de definir qué se entiende por institución y cuál es el significado que se le atribuye a la misma como unidad de análisis. En este sentido, DiMaggio y Powell (1991) así como Scapens (1994) consideran que no existe una única definición de institución, si bien destacan como aspectos comunes a todas ellas el carácter cultural, social y comportamental subyacente en dicho término. Se trata, por tanto, de un conjunto de ideas, creencias, valores y rutinas compartidos por individuos como miembros de un colectivo y no aisladamente, de forma tal que, en opinión de Scapens (1994), es posible establecer una relación de influencia recíproca entre las capacidades y comportamientos individuales y la formación de instituciones.

Así, siguiendo a dicho autor, puede considerarse que por un lado, las instituciones ayudan a formar las estructuras y procesos cognitivos de los individuos en la medida en que éstos asumen hábitos y rutinas y los incorporan a su comportamiento diario hasta el punto de llegar a realizarlas de un modo inconsciente y automático. Por otro lado, la base para la formación de instituciones es, precisamente, la rutinización de las técnicas, capacidades y acciones individuales consideradas socialmente aceptables y su internalización de las mismas por parte de los restantes miembros del grupo.

Ello supone, la existencia de un vínculo entre acciones e instituciones descrito por Scapens (1994:309) en los siguientes términos: *"las instituciones que influyen en las acciones son ellas mismas el resultado de dichas acciones. Así, no podemos decir que las instituciones determinan las acciones ni que las acciones crean las instituciones, sólo que hay una dualidad entre instituciones y acciones"*.

Los trabajos en Contabilidad de Gestión que siguen el enfoque institucional pueden dividirse en dos grandes tipos. Por un lado, los que se enfocan en los aspectos puramente sociológicos (Carmona *et al.*, 1999) basados en el Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS) y, por otro, los que se centran en las cuestiones económicas relacionadas con la institucionalización de tales prácticas, basados en el Antiguo Institucionalismo Económico (del inglés OIE) (Scapens, 1994). Estas dos tendencias, aunque tienen múltiples puntos en común, poseen implicaciones muy diversas para los Contabilidad de Gestión que pasamos a desarrollar someramente.

La base común de ambas tendencias considera la Contabilidad de Gestión como un subsistema de control cuyo funcionamiento no es neutro (Humphrey y Scapens; 1992:5; Miller, 1993:116; Burns, 1993:348; Thrane, 2007:23). Es decir, no se limita a medir y a controlar las dinámicas y flujos organizativos relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la toma de decisiones, sino que la acción de las personas hace que la información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes en función de intereses individuales, grupales y organizativos. De esta forma, las técnicas empleadas en Contabilidad de Gestión para controlar y planificar pueden usarse para intervenir en la actividad de las organizaciones alterando lo que sería el curso *normal* de los procesos dentro de la organización, entendida como institución. Así pues, la construcción de la realidad en función de datos no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser *creada* de acuerdo con determinados intereses.

Así pues, el OIE permite estudiar los Contabilidad de Gestión reflejando su potencial para explorar, describir y explicar los cambios en los procesos organizativos. Esto ha hecho que este enfoque sea atractivo y con aplicabilidad, como lo demuestra el creciente interés de los académicos por él. Conjuntamente, cabe destacar que en los enfoques interpretativos en general, dada la necesidad de captar los procesos dinámicos internos que determinan la evolución y el papel de los Contabilidad de Gestión en las organizaciones, los métodos más empleados han sido los de carácter cualitativo que trataremos en el capítulo metodológico (Baker y Bettner, 1997).

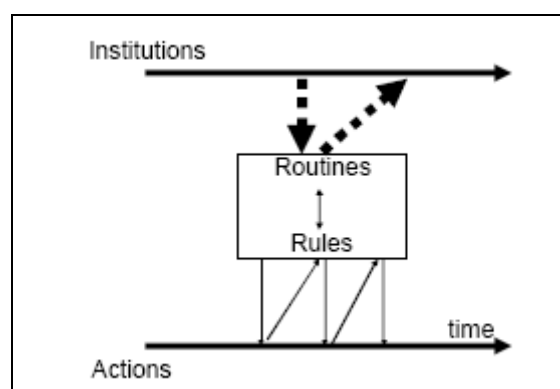
III. BURNS & SCAPENS (2000)

Según Scapens (2006:8) el cambio conceptual para los investigadores de gestión contable es explorar las implicaciones de los avances teóricos recientes en las prácticas y sus efectos en los usuarios de la contabilidad de gestión. El autor sugiere que es necesario dedicar mayor atención por parte de los investigadores a la relevancia práctica de los trabajos teóricos ya desarrollados. Por otra parte, describe que no es fácil su aplicación práctica efectiva, pero en el futuro todos emprenderemos ese camino.

La motivación para el marco que Burns y Scapens (2000) ha sido adoptar una perspectiva de OIE con la que podemos estudiar la contabilidad de gestión como las reglas y rutinas que forman la actividad de una organización; y estudiando cómo las reglas y las rutinas se desarrollan podemos entender mejor el cambio en la contabilidad de gestión. Es un modelo basado fundamentalmente en los conceptos de institucionalización utilizados por Barley y Tolbert (1997), quienes propusieron una combinación de la Teoría Institucional (en la vertiente del OIE) y de la teoría de la estructuración (Giddens (1984)), convirtiéndose en un modelo recurrente para el análisis del cambio, en un cierto plazo, en las organizaciones.

Autores tales como, Nelson *et al.* (2005:782), Vámosi (2005:449) o Brignal y Modell (2000a:301), consideran que la aplicación del modelo de Barley y Tolbert en el análisis de cambio organizacional se debe a la clasificación de los supuestos de la Teoría Institucional en la resolución de situaciones específicamente sociológicas, a que la institucionalización y la traducción del valor para las organizaciones de las acciones se impone en las mismas, a que existe una revisión interna del proceso de institucionalización, y por último, a la objetividad adoptada y externamente aceptada del nuevo comportamiento modelado en las organizaciones, que se desarrolla y se ajusta en las mismas actuando sobre los intereses particulares de los individuos.

Cuadro 1. Proceso de institucionalización



Fuente: Adaptado de Scapens (2006:15)

En consecuencia, Burns y Scapens (2000:4-6) desarrollan un marco para estudiar el cambio en contabilidad de gestión, buscando identificar en cada caso particularmente analizado, cómo se modifican "las maneras de hacer las cosas". Así, los autores consideran que "las prácticas de contabilidad de gestión pueden modelar y a la vez ser modeladas por las instituciones que gobiernan la actividad organizativa" y, en consecuencia, afirman que "el uso de la Teoría Institucional para desarrollar una estructura para la conceptualización del cambio en contabilidad de gestión [...] reconoce que las reglas y rutinas pueden cambiar".

Para dichos autores las *rutinas* constituyen patrones de pensamiento y acción que han sido asumidos y asimilados por un grupo de individuos hasta el punto de representar sus hábitos de actuación, mientras que las *reglas* representan guías de comportamiento establecidas y reconocidas formalmente. Así, en el contexto de la contabilidad de gestión, los sistemas formales constituyen las reglas, como pueden ser los manuales de procedimientos, mientras que las rutinas hacen referencia a las prácticas utilizadas por los individuos en la organización, las prácticas reales de los responsables (Burns y Scapens, 2000:6).

En este sentido, la adopción de los cambios enmarcados en los nuevos modelos de Contabilidad de Gestión supone, como hemos visto, un cambio en la forma de entender la gestión de las organizaciones del cual, a su vez, se derivan nuevas necesidades informativas (en relación al tipo, a la cantidad o al formato de presentación de la información). La satisfacción de dichas necesidades implica que tanto la estructura formal del sistema de contabilidad de gestión como las prácticas e instrumentos que lo integran deben modificarse, de modo que se introducen nuevas reglas y rutinas en el mismo (Acemoglu, 2002). En consecuencia, las características de diseño y funcionamiento del nuevo sistema de información reflejarán los nuevos objetivos y *value for money* perseguidos por los gestores de las organizaciones aunque también pueden verse afectadas por la influencia de instituciones extra-organizativas más generales (Escobar y Lobo, 1999, 2002).

Conjuntamente, son las reglas y las rutinas las que conforman las acciones. En un proceso constante, las acciones siguen las reglas y las rutinas; aunque las mismas acciones pueden conducir a los cambios en las propias reglas y rutinas. Es decir, puede haber cambios en las reglas, y especialmente en las rutinas, ya que los individuos se adaptan a las nuevas situaciones. Si consideramos la organización, que se mueve con el tiempo, las reglas y las rutinas se pueden modificar relativamente rápido, a la misma velocidad con la que los agentes emprenden sus acciones o en las ocasiones en que éstos actúan. Sin embargo, las instituciones y las formas o maneras *tomadas-aceptadas* de pensamiento, tienden a ser más lentas en su velocidad de cambio, ya que están algo abstraídas de actividad cotidiana. Existe un acoplamiento directo entre las reglas, las rutinas y las acciones cotidianas en el *ámbito de la acción* (los acoplamientos son indicados por la línea gruesa repetida rápidamente, identificadas con *b* y *c*). En oposición, en el *ámbito institucional* la conexión es más sutil y abstracta, el acoplamiento es dibujado por las líneas punteadas *a* y *d* (como las instituciones pueden tener efectos muy significativos formando las reglas y las rutinas, estas líneas son gruesas). También, como las instituciones pueden ser lentas en cambiar, sólo un par de líneas están indicando que las acciones cotidianas, las reglas y las rutinas que emergen pueden ser lentas en convertirse e institucionalizarse en la organización.

Por otro lado, existe una tendencia hacia la incorporación en las organizaciones de nuevos Sistemas de Contabilidad de Gestión, desarrollados en diversos sectores, que constituye un mecanismo de

isomorfismo institucional mimético por el que dichas organizaciones buscan su legitimación adoptando prácticas que han demostrado, generalmente, su utilidad en un ámbito a priori más exigente y competitivo (Hopper y Quattrone, 2005; Markus y Gelinas, 2006). Un ejemplo de ello lo constituye el desarrollo de indicadores no financieros o de la inclusión de los distintos tipos de indicadores en sistemas de control de gestión, como pueden ser el Cuadro de Mando Integral u otros similares (AECA, 1998a, 1998b; Vaivio, 1999:432; Burns *et al.*, 2004:5).

Así, en opinión de Burns y Scapens (2000:10-11), el proceso de institucionalización tiene una doble perspectiva:

- *sincrónica*: que refleja la influencia de las instituciones sobre las acciones desarrolladas en un determinado momento del tiempo y está representada en el Cuadro 1 por las flechas *a*, referidas al *proceso de codificación* de los valores institucionales dando lugar a rutinas; y *b*, que reflejan el proceso de promulgación o *interpretación* de las reglas y rutinas basadas en los valores institucionales.
- *diacrónica*: representa el proceso de *creación de instituciones* a través de la repetición de acciones a lo largo del tiempo. Dicho proceso se refleja en el Cuadro 1 mediante las flechas *c*, que muestran cómo la repetición de las actuaciones permite la *reproducción* de las rutinas; y *d*, que representan la *institucionalización* definitiva de las reglas y rutinas.

En consecuencia, Burns y Scapens (2000) consideran que, desde la perspectiva del OIE, los cambios en Contabilidad de Gestión deben contemplarse como un proceso y no como un resultado, que serán analizados con la característica *holística* que poseen y con un acercamiento histórico. Es decir, no se trata únicamente de sugerir la utilización de nuevas técnicas e instrumentos sino que es necesario, además, analizar por qué éstos deben utilizarse en determinadas organizaciones y no en otras o los problemas y dificultades asociados a su implantación (Child, 1984).

Busco (2003) y Busco *et al.* (2006), identifican un caso de estudio con evolución y revolución en el cambio implantado en los sistemas contables, levantando así, aquella suposición original del marco de Burns y Scapens (2000) que asociaba el cambio exclusivamente a evolución. Scapens (2006:25), al reflexionar sobre los aportes de su equipo en este sentido, afirma que en el caso de Nuovo Pignone, podemos ver la evolución y la revolución. Si bien inicialmente, había un cambio revolucionario, dentro de él también había procesos evolutivos que construyeran las acciones orientadas a la calidad, que se institucionalizaron en el pensamiento organizacional.

Por otra parte, siguiendo a Siti-Nabiha y Scapens (2005), el marco institucional del OIE, es útil ya que nos permite explorar la noción del *cambio ceremonial* y estudiar la naturaleza dependiente de la trayectoria del cambio en Contabilidad de Gestión. Además, nos permite centrarnos en los ajustes entre *estabilidad* y *cambio*. Conjuntamente, el análisis de las resistencias lleva a los efectos producidos por los cambios contables, así como la resistencia formal y abierta debido a los intereses competentes

y opuestos.

Nor-Aziah y Scapens (2007) analizaron en la administración pública malaya un proceso de cambio masivo en las organizaciones. El estudio se centró en el período de transformación de empresa pública a empresa privada, y exploró las tensiones internas creadas debido al conflicto ocasionado entre las instituciones internas y externas. Había presiones externas ineludibles y éstas tenían impactos dentro de la organización, conduciendo a conflictos internos alrededor de una desconfianza en los contables. Así, Giddens discute si los sistemas expertos son una característica de modernidad o no: *“todos tenemos que confiar en los sistemas expertos y poner la fe en los expertos que los llevan adelante”*. Scapens (2006:23) aclara el concepto dando el siguiente ejemplo: *“...cuando viajamos en avión, ponemos nuestra fe, y de hecho nuestras vidas, en las manos de un conjunto extenso de sistemas expertos y de los expertos que diseñan y ponen esos sistemas en ejecución. Confiamos en ambos, en los sistemas y en los individuos.”* Esto finalmente, apunta a que si no tenemos confianza en los expertos de sistemas modernos, entonces nada sería posible.

Ribeiro y Scapens (2004) combinaron la teoría de la agencia y el análisis de los circuitos de poder, para estudiar las acciones estratégicas de los agentes. Como tal, el estudio identificó una limitación importante al marco de Burns y Scapens: la relevancia de los circuitos de poder informales, como resistencia o limitación al proceso de institucionalización del cambio en la contabilidad de gestión. Sin embargo, no significa necesariamente que el marco no tiene sus aplicaciones, pero indica que es necesario que los investigadores de la contabilidad de gestión estén enterados de los circuitos de poder existentes en las organizaciones.

IV. CONCLUSIONES

El objetivo principal de nuestra investigación ha sido profundizar en el conocimiento de los aspectos que influyen en la institucionalización de un cambio en la Contabilidad de Gestión. Paralelamente, se ha pretendido analizar cómo influyen los factores contextuales en el diseño del Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión; analizar el papel que ejercen los resultados esperados por los usuarios en el cambio del Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión y su efectiva utilización; analizar cómo influye el proceso de implantación del cambio contable en la efectiva utilización del nuevo sistema contable; y por último, analizar las características distintivas del proceso de institucionalización e interiorización del cambio contable en los casos analizados.

Con los aspectos teóricos desarrollados, podemos validar que el enfoque de control y el contexto han condicionado los cambios realizados en la Contabilidad de Gestión y que han sido analizados en el estudio de casos que sirvió de base para el presente trabajo.

Asimismo, observamos en alguno de los casos analizados que las organizaciones han buscado satisfacer requisitos externos, que luego se transformaron en una necesidad interna de información

para la toma de decisiones, es decir, hubo un cambio de pensamiento estratégico en la Dirección (Soin *et al.*, 2002).

Geiger e Ittner (1996) concluyeron que aquellas organizaciones estatales que deben autofinanciarse, tienden a utilizar sistemas de información contable más elaborados que aquellas que reciben fondos. Asimismo, hemos visto que existen factores que influyen en las expectativas de los agentes ante los cambios en la Contabilidad de Gestión. En alguno de los casos analizados, hemos observado que el proceso de aprendizaje, así como el proceso de interiorización, ha estado condicionado por las acciones de los líderes del proceso de cambio, tal como lo expusieron en su estudio Busco *et al.* (2004). En este sentido, destacamos el estudio de Marriot y Marriot (2000) en el que se plantea que la efectiva utilización del nuevo sistema contable estará influenciada por los conocimientos previos que los Directivos de una organización tengan. Esto nos conduce a la observación de un proceso de cambio dirigido por un grupo con participación externa, siendo solo éste el grupo especialista en contabilidad de gestión en el interior de las organizaciones. Si bien, de un modo u otro hemos identificado factores catalizadores del cambio, asociados a personas de la organización, líderes que facilitaron el proceso, no podemos afirmar que todo el proceso haya sido exitoso en los casos analizados.

Así, sabemos que por el tipo de estudio que hemos realizado, no nos es posible generalizar. De tal modo, solo podemos afirmar, que se ha logrado institucionalizar el cambio y existen reglas y rutinas en las organizaciones, de uso frecuente, que garantizan dicha institucionalización. Asimismo, debemos destacar que, no se han identificado inconsistencias entre los valores impuestos por el nuevo sistema y los valores anteriores en ninguno de los casos, facilitando así el proceso de interiorización y posterior institucionalización (Siti-Nabiha y Scapens, 2005).

V. BIBLIOGRAFÍA

- ACEMOGLU, D. (2002). Directed technical change. *Review of Economic Studies* 69(241), 781-809.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998). *El marco de la contabilidad de gestión, Documento Nro.1 Principios Contabilidad de Gestión*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- (1998). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas, Documento Nro.16 Principios Contabilidad de Gestión*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- AUZAIR, S. & LANGFIELD-SMITH, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle strategy on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research* 16(4), 399.
- BAKER, C. R. & BETTNER, M. S. (1997). Interpretative and Critical Research in Accounting: A Commentary on its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting* 8, 293-310.
- BARLEY, S. R. & TOLBERT, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization Studies* 18(1), 93-117.
- BRIGNALL, S. & MODELL, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research* 11, 281-306.

- BURNS, J. (1993). China's administrative reforms for a market economy. *Public Administration & Development* 13(4), 345-360.
- BURNS, J. & SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11, 3-25.
- BURNS, J., HOPPER, T., & YAZDIFAR, H. (2004). Management Accounting Education and Training: putting management in and taking accounting out. *Qualitative Research in Accounting and Management* 1(1), 1.
- BUSCO, C. (2003). Growing global by acquisitions: The role of measurement as GE met Italy. *Business Horizons* 46(1), 37-45.
- BUSCO, C., FRIGO, M. L., GIOVANNONI, E., RICCABONI, A., & SCAPENS, R. W. (2005). Beyond Compliance: Why integrated Governance Matters Today. *Strategic Finance* 87(2), 34-43.
- (2006). Integrating Global Organizations Trough Performance Measurement Systems. *Strategic Finance* 87(7), 30-35.
- BUSCO, C., RICCABONI, A., & SCAPENS, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research* 17(1), 11.
- BUSCO, C., QUATTRONE, P., & RICCABONI, A. (2007). Management Accounting Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research* 18, 125-149.
- CARMONA, S., EZZAMEL, M., & GUTIERREZ, F. (1999). Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society* 22(5), 411-446.
- CARRUTHERS, B. G. (1995). Accounting, Ambiguity, and the New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society* 20(4), 313-328.
- CASTELLÓ, E., GIRALT, S., & LIZCANO, J. (2005). Los sistemas de gestión en las empresas de transporte de mercancías por carretera: implantación de un sistema de costes ABC. *Estudios de Economía y Empresa* 3(setiembre), 53-76.
- CAVALLUZO, K. S., ITTNER, C. D., & LARCKER, D. F. (1998). Competition, efficiency, and cost allocation in government agencies: Evidence on the Federal Reserve System. *Journal of Accounting Research* 36(1), 1-32.
- CAVALLUZO, K. S. & ITTNER, C. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society* 29(3-4), 243.
- CHANG, S. (1978). Production function and capacity utilization of the port of Mobile. *Maritime Policy and Management* 5, 297-305.
- CHILD, J. (1984). Organization, a guide to problems and practices. *Harper & Row, Publishers* Segunda Edición. Primera Edición de 1977.
- COAD, A. & CULLEN, J. (2006). Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research* 17(4), 342.
- COBB, I., HELLIAR, C., & INNES, J. (1995). Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research* 6, 155-175.
- COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W., & MICHELMAN, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society* 18(1), 65-80.
- COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W., HEIAN, J. B., & SAMUEL, S. (1998). The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly* 43(2), 293-327.
- CRUSEY, K. (2006). Proyectos de puerto asiáticos. *International Financial Law Review*, 1-10.
- CUADRADO, M., FRASQUET, M., & CERVERA, A. (2004). Benchmarking the port services: a customer oriented proposal. *Benchmarking* 11(3), 320-330.
- DENT, J. (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 8, 705-732.

- DIMAGGIO, P. & POWELL, W. W. (1991). Introduction. In *The new institutionalism in organizational* (Eds P. DiMaggio & W. W. Powell), pp. 1-38. Chicago: University of Chicago Press.
- ESCOBAR PÉREZ, B. & LOBO GALLARDO, A. (1999). Tendencias metodológicas en la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* IV Jornadas de Contabilidad de Costes y de Gestión en Castellón en noviembre de 1998 y al *II International Workshop on Organisation of the Future in the Information Society: Managing Change, Human Resources and Structure*, celebrado en Cádiz en mayo de 1999).
- ESCOBAR PÉREZ, B. & GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J. M. (2002). EL PROCESO DE CAMBIO ORGANIZATIVO INDUCIDO POR LA REINGENIERÍA DE PROCESOS DE NEGOCIO: PERSPECTIVA DESDE LA CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*.
- EZZAMEL, M., SMITH, J. A., & MORRIS, J. (2005). Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting. *The British Accounting Review* 37(4), 415.
- EZZAMEL, M., HYNDMAN, N., JOHNSEN, A., LAPSLEY, I., & PALLOT, J. (2007). Experiencing institutionalization: the development of new budgets in the UK devolved bodies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20(1), 11.
- GEIGER, D. R. & ITTNER, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society* 21(6), 549-558.
- GIDDENS, A. (1984). *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity Press.
- HOPPER, T. & QUATTRONE, P. (2005). A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society* 30(7-8), 735.
- HOPWOOD, G. (1987). The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society* 12(3), 207-214.
- HUMPHREY, C. & SCAPENS, R. W. (1992). *Theories and Case Studies: Limitation or Liberation*. Manchester. Gran Bretaña.: Working Paper 92/4. University of Manchester.
- JARA-DÍAZ, S., TOVAR DE LA FÉ, B., & TRUJILLO, L. (2005). Multioutput analysis of cargo handling firms: An application to a Spanish port. *Transportation* 32(3), 275-291.
- KAPLAN, R. S. (1991). New systems for measurement and control. *Engineering Economist* 36(3), 201-218.
- KEONE, B. A. S. (2006). Situated human agency, institutional entrepreneurship and institutional change. *Journal of Organizational Management* 19(3), 365.
- L'ORANGE, T. W. (2002). *Ports Costs 2002*. Denmark: BIMCO.
- LECA, B. & NACCACHE, P. (2006). A Critical Realist Approach To Institutional Entrepreneurship. *Organization* 13(5), 627-662.
- LLEWELLYN, S. (1994). Managing the boundary: how accounting is implicated in maintaining the organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7(4), 4-23.
- LUEZAS ALVARADO, J. (1997). Modelos de respuesta estratégica a los cambios en el entorno : los puertos de Barcelona, Valencia y Algeciras. *Tesis Doctoral*.
- MARKUS, M. L. & GELINAS JR, U. J. (2006). Comparing the Standards Lens with Other Perspectives in IS Innovations: The Case of CPFR. *International Journal of IT Standards & Standardization Research* 4(1), 24-42.
- MARRIOTT, N. & MARRIOTT, P. (2000). Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Management Accounting Research* (11), 475-492.
- MERCHANDT, K. A. (1985). Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. *Accounting, Organizations and Society* 10(1), 67-85.
- MILLER, D. (1993). The architecture of simplicity. *Academy of Management Review* 8, 116-138.
- NELSON, R. R. & WINTER, S. G. (1982). An Evolutionary Theory of Economic Change. *Harvard University Press*.

- NELSON, R. R., WINTER, S. G., BECKER, M. C., & LAZARIC, N. (2005). Applying organizational routines in understanding organizational change. *Industrial and Corporate Change* 14(5), 775-791.
- NOR-AZIAH, A. K. & SCAPENS, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change. The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research* 18, 209-247.
- RIBEIRO, J. & SCAPENS, R. W. (2004). Power, institutionalism, ERP systems and resistance to management accounting: a case study. *Presentation at the Annual Congress of the European Accounting Association Czech Republic*(Prague).
- SÁNCHEZ, R., HOFFMAN, J., MICCO, A., PIZZOLITTO, G., SGUT, M., & WILMSMEIER, G. (2003). Puerto, la eficiencia y el comercio internacional: la eficiencia de un puerto como factor determinante de costes de transporte marítimos. *Maritime Economics & Logistics* Tomo 5(Nro.2), 199.
- SÁNCHEZ, R. (2004). Puertos y transporte marítimo en América Latina y el Caribe: un análisis de su desempeño reciente. *Publicaciones de las Naciones Unidas, CEPAL Serie recursos naturales e infraestructura*(82), 1-74.
- SCAPENS, R. W. & ROBERTS, J. (1993). Accounting and control: A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research* 4(1), 1-33.
- SCAPENS, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research* 5, 301-321.
- (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* 38(1), 1-30.
- (2007). Seeking the Relevance of Interpretive Research: A Contribution to the Polyphonic Debate. *Critical Perspectives on Accounting* doi:10.1016(j.cpa.2007.02.006), 1-9.
- SCHEIN, E. (1999). *The corporate culture survival guide: Sense and nonsense about culture change*. San Francisco: Jossey-Bass.
- SIMON, H. A. (1955). A behavioural model of rational choice. *Quarterly Journal of Economics* (69), 99-118.
- (1957). *Administrative Behavior*. New York, Free Press.
- (1959). Theories of decision making in economic and behavioural sciences. *American Economic Review* 49(2), 253-283.
- (1979). Rational decision making in business organizations. *American Economic Review* 69(4), 493-513.
- SITI-NABIHA, A. K. & SCAPENS, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (1), 44-30.
- SOIN, K., SEAL, W., & CULLEN, J. (2002). ABC and organizational change: An institutional perspective. *Management Accounting Research* 13(2), 249.
- SUÁREZ BURGUET, C. (2007). Los Costes de transporte en la teoría del comercio internacional. Modelos y aplicaciones. *Comercio Internacional y Costes de Transporte* Enero-Febrero 2007(834), 7-22.
- TALLEY, W. K. (2005). An Economic Theory of the Port. *Working Paper: Maritime Institute, Department of Economics Old Dominion University* .
- THRANE, S. (2007). The complexity of management accounting change: Bifurcation and oscillation in schizophrenic inter-organisational systems. *Management Accounting Research* doi:10.1016(j.mar.2007.03.004), 1-25.
- VAIVIO, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research* 10, 409-437.
- VAN NIEKERK, H. C. (2005). Port Reform and Concessioning in Developing Countries. *Maritime Economics & Logistics* Tomo 7(Nro.2), 141.
- VÁMOSI, T. S. (2005). Management accounting and accountability in a new reality of everyday life. *The British Accounting Review* 37, 443-470.
- WALKER, M. (1998). Management accounting and the economics of internal organization. *Management Accounting Research* 9(1), 21-30.

- WIESENDAGER, B. (1994). Profitable pointiers from non-profits. *Journal of Business Strategy* (vol.15), 32-39.
- WILLIAMSON, O. E. (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications: A study in the Economics of Internal Organization*. Free Press, New York, NY.
- (1985). *The Economic Institutions of Capitalism*. Free Press, New York, NY.
- WILMSMEIER, G., MÁRQUEZ, L., MARTÍNEZ, I., & PÉREZ, E. (2007). Determinantes de los costes de transporte marítimos. El caso de las exportaciones españolas. *Comercio Internacional y Costes de Transporte* Enero-Febrero(834), 79-93.
- YIN, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. London: Sage Publications.

SWEDEN – THE BEST IN THE WORLD!

Alf Sandin

SUMMARY

“Sweden is back. Sweden: where high taxes meet economic competitiveness. Sweden: cool and cold”... Stryker McGuire (Newsweek, January 9th 2006), praising Sweden and the Swedish model. The Swedish model is a concept internationally well known and justly admired.

The Swedish model

The model was a model of negotiation between the social actors. The Swedish Trade Union Confederation (Landsorganisationen, LO) and the Swedish Employers’ Organisation (Svenska Arbetsgivarförbundet, SAF) had reached an important goal.

Solidarity in wage policy

An important contribution to the complex of the Swedish model is the so-called Rehn-Meidner model. The LO Congress 1951 dealt with a report called “The Trade Unions and Full Employment”. The report was a joint work at the analysis department of LO. It prevents rises in wages in highly profitable companies” (Erixon, 2003, page 104).

High profits in highly productive companies would produce growth and a good economy. Many companies in low-profit companies would not be able to pay the high wages and would be forced to disappear. The redundant workforce should be helped to new jobs through an active labour market policy.

Why did the model fail?

“There is a mixture of causes why the model failed.” (Elmbrant, 1993, page 324).

The basis of human values has changed. We no longer look for standard solutions; we want more freedom of choice. There is a rising scepticism towards the authorities.

The link to Social Responsibility and Sustainable Reporting

The Swedish model indicates that the social actors have clear-cut roles. What is in fact Social Responsibility?

“CSR (Corporate Social Responsibility) is often described as a voluntary responsibility above and beyond the demands of national laws, and which encompasses issues such as human rights, labour and environment”.

The unions point out that we have a traditional model of negotiations between the social actors. The traditional Swedish model of negotiation has no equivalent identity. The unions dispute the idea that the enterprises should produce welfare in society.

Regulation

The Swedish Annual Accounts Act (1995:1554) prescribes non-financial information in the Directors' Report, Chapter 6. The information must include indicators relevant to environmental matters. The Accounting Modernisation Directive 2003/51/EC has been implemented in the Swedish Annual Accounts Act. There are also international guidelines.

Sweden is behind

From a European perspective Sweden is behind regarding the number of companies practising Sustainability Reporting. Few reports are audited and verified. This is shown in a report from the European Sustainability Reporting Association for Sweden (Balans 2009).

The Swedish Government, the first in the world, has decided that from 2009 state-owned companies, of which there are over fifty, must make a separate sustainability report verified by an independent auditor.

Sustainability Reporting is now included on the agendas of financial analysts, accountants and other finance-related groups in Sweden (Lars-Olle Larsson, 2009)

In my doctoral thesis 1981 "Risk Management and Risk Information with a proposal for a Risk Balance" I advocated information of risks in the annual reports. "

Sweden – the best in the world!

By Alf Sandin

“Sweden is back. Sweden: where high taxes meet economic competitiveness. Sweden: a high-tech nirvana populated by fit armies of Internet explorers and early adapters unafraid of the next new thing. Sweden: cool and cold”...

“...with Germany and France stagnant and Britain heading for choppy waters, Europe is pining for the Swedish model as it did in the 1930s and again in the 1970s. It’s Sweden as object of desire: the way forward for European economies seeking to be both socialist and competitive in a free-market world. Think tanks can’t write enough about it, media dote on it and politicians pan it for policy gold” ...

“Right now the Swedish model, for all its shortcomings and no matter how heavily questioned at home, looks about as good as it gets.

Stryker McGuire (Newsweek, January 9th 2006), praising Sweden and the Swedish model. The paper continues to honor the country by pointing out that it is the country in the world where most people own a summerhouse or a boat and that it has some of the best universities in Europe. We are also reminded of big industrial brands: Volvo, Scania, Electrolux, Eriksson, IKEA.

However, the paper also reminds us that many Swedes focus on the weak points of the model society. "The model is showing visible cracks, says Klas Eklund, the Stockholm-based chief economist of the SEB bank."

Now we find ourselves three years later in time. The heading was probably not true when it was written and it certainly does not reflect the truth today. If there is such a thing as a “normal” time, we certainly do not have it now. The financial crisis has turned things upside down and figuratively speaking we are struggling to keep our heads above water.

The Swedish model is a concept internationally well known and justly admired. What is it all about? Let’s have a look at that.

OBJECTIVE

The aim of this article is to give an explanation of the Swedish model and a broad overview of state-of-the-art Swedish environmental reporting. Did the praised model lead to broadly accepted and developed Sustainability Reports? Or is Sweden behind other countries in reporting? We will answer these questions and give some examples of reports.

I have avoided including material that can be looked up, such as UN Global Compact, IAS, 26 000, EU-directives etcetera.

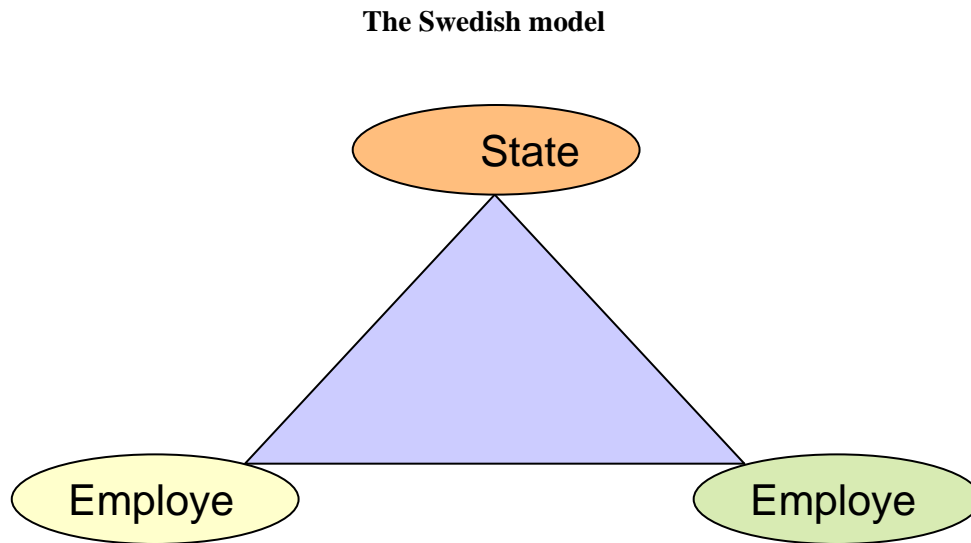


Figure 1. *The model was a model of negotiation between the social actors. The organisations of employees and employers deliberated without the intervention of the state. There was a sense of consensus.*

THE BEGINNING

“There was a cold wind blowing along the Strömkajen (Stream Quay) in Stockholm and the snow was whirling up in the faces of the men who stepped out of the cars and entered the Swedish Employers’ Organisation (SAF, Svenska Arbetsgivarföreningen) at Blasieholmen.” (Freely translated from Elmbrant, 1993).

It was a little before 1.30 a.m. on Tuesday, 20th December 1938. The Swedish Trade Union Confederation (Landsorganisationen, LO) and the Swedish Employers’ Organisation (Svenska Arbetsgivarföreningen, SAF) had reached an important goal. They were going to sign an agreement whose negotiations had started at the Grand Hotel in Saltsjöbaden a few years earlier. The agreement was a main contract and came to be called the “Main Agreement” or the “Saltsjöbaden Treaty” for years to come.

This was the concluding point of a process that had started several years earlier where co-operation and belief in progress had replaced warfare and pessimism – that was the foundation for what we call the Swedish Model.

Both the presidents wore waistcoats with their suits to celebrate the important moment. To the right of the employers’ president, Sigfrid Edström, sat the president of the labour unions, August Lindberg.

In the autumn of 1938 we could see signs of the coming war in Europe. Jewish refugees were abundant and a well-known Swedish newspaper criticised the generosity with which they were received.

One of the photos from the signing was speeded to New York to be placed in the Swedish exhibition case at the World Fair. The idea was to express a model of co-operation in a world with growing mistrust. In Sweden several social layers realized that what the model represents was the necessary step to take. (Thus far freely translated from Elmbrant, 1993).

It must have been totally impossible for the signing “fathers” to imagine that their document would be the subject of so many articles, books and doctoral theses in various languages worldwide.

Up to this point it all seems like a very beautiful story. In the background there was also a threat that the state would interfere with legislation if the parties did not agree. “The political pressure, the threat of legislation, was directed against the labour unions, not the employers’ unions” (Svenska Dagbladet, October 26th 2003).

THE MAIN CONTENT

The parties were to settle their problems without the interference of the state. In the agreement is described how to negotiate regarding salaries and other conditions. The possibility of resorting to strikes and lockouts considered harmful for society or for those individuals or parties who were not affected by the negotiations was restricted. Instead of fighting each other, the social parties shared power. Some things were laid down in the agreement but in part it was an unwritten social contract.

The trade union representatives agreed to the conclusive importance of growth for the economy. They promised to co-operate regarding rationalization since better trade and industry would give higher wages and work for unemployed fellow union members. The unions were no longer a brake mechanism.

The employers would no longer use strike-breakers, accepted the unions’ right to make agreements, and supported the idea that the state should actively fight against unemployment and construct a welfare system.

The state was prepared to let the parties take care of the labour market and abstain from power over trade and industry. It promised to give capitalism favourable conditions provided it gave the governments a growth possible to share in the form of public welfare.

SOLIDARITY IN WAGE POLICY

An important contribution to the complex of the Swedish model is the so-called Rehn-Meidner model. The LO Congress 1951 dealt with a report called “The Trade Unions and Full Employment”. It was a complete economic-political and wage policy programme for full employment, price stability, growth

and justice. The report was a joint work at the analysis department of LO. Gösta Rehn was the main person responsible for the parts dealing with finance policy and Meidner the main architect behind the sections regarding wage policy and labour market policy.

The meaning of the term “solidarity in wage policy” seems to have shifted. Does it mean the same wages for any kind of job or does it refer to the same wages for similar jobs? The latter interpretation has prevailed.

“Solidarity in wage policy – call for joint wage negotiations – means that employees with identical jobs receive the same wages regardless of the companies’ profits... It prevents rises in wages in highly profitable companies” (Erixon, 2003, page 104).

Many companies in low-profit companies would not be able to pay the high wages and would be forced to disappear. High profits in highly productive companies would produce growth and a good economy. The redundant workforce should be helped to new jobs through an active labour market policy.

The Social Democrats came to govern Sweden for almost half a century. They understood not to cut off the branch they sat on – wealthy enterprises. Therefore they gave private industry very good working conditions in that they introduced extensive tax advantages. It was for a long time possible to build a ship, for example, and write it off immediately it was taken in use.

Stocks at the end of year, valued to 100 m.u., for example, could be written down to 38 m.u., thus giving a latent tax. For a small bank deposit, a larger sum, 100 m.u., for example, could be deducted for tax purposes before an investment was made. Machinery and equipment could be written down in a few years. In certain cases they could be depreciated by 120 per cent. The time for depreciation is still shorter than expected life.

Many European CEOs, working in countries with right-wing governments have envied their Swedish “socialist” counterparts for their understanding government.

WHY DID THE MODEL FAIL?

“There is a mixture of causes why the model failed.” (Elmbrant, 1993, page 324).

The basis of human values has changed. We no longer look for standard solutions; we want more freedom of choice. There is a rising scepticism towards the authorities.

The external world is different from before. Globalisation is one factor. Some actors try to destroy the model, “The strategy of SAF is one example (Elmbrant, 1993, page 324). The deregulation of the financial market is another.

Ideological impulses from abroad have played a role, such as Thatcher’s England and Reagan’s USA.

Here only a few factors are mentioned. There is an abundant literature on the subject.

It is also claimed that LO has sunk the model since it demanded laws giving the employees the right to participate in the boards of their companies (October 29th, 2006, Historia, Politik, Ekonomi).

“I want the model back” says Per Eriksson, director-general of Vinnova, an institute for innovations.

“Interplay does not always mean that you collaborate. It is a question of understanding each one’s role. But it is far away. Everyone is running their own race. ... It was different in the 1960s and 1970s. Then politicians, leaders of industry and researchers joined together to discuss the evolution and competitive strength” (Per Eriksson, Forska, 2005-02-11, Susanne Glennegård).

THE LINK TO SOCIAL RESPONSIBILITY AND SUSTAINABLE REPORTING

“The aim of a human being is to be happy and the state is charged to deliver this right”.

Plato

It may be permitted to substitute happiness for welfare.

The Swedish model indicates that the social actors have clear-cut roles. The employers procure work and income, the employees perform their duties at work and the state is responsible for the welfare.

In connection with Social Responsibility the picture becomes more complicated. What is in fact Social Responsibility? All do not agree on a common international definition. Let’s look at the following:

The factual actions taken by an enterprise

- The minimal actions prescribed in law

= Social Responsibility

“CSR (Corporate Social Responsibility) is often described as a voluntary responsibility above and beyond the demands of national laws, and which encompasses issues such as human rights, labour and environment”.

As we can see, the company goes voluntarily beyond the duty of giving work and payment. This new role is not undisputed. The trade unions in Sweden have some observations regarding “business” as procurer of welfare (Frostensson, Borglund, 2006).

1. There might be a risk of pure arbitrariness
2. It lacks democratic control
3. Welfare service is a public duty and should be decided in a democratic manner and financed by public funds.

The unions point out that we have a traditional model of negotiations between the social actors. In connection with the conceptions of Social Responsibility they lack a clear-cut relation with the central role the enterprises have as employers.

The employers are doubtful about some new ideas put forward in the EU in which enterprises are supposed to play a more proactive role. The traditional Swedish model of negotiation has no equivalent identity.

They stress that the Swedish legislation already includes central values in the UN Global Compact. The employers strongly support the ideas in the latter.

The Swedish employers are not favourable regarding the ISO discussions. The ISO does not have authority and legitimacy to issue standards and social obligations.

“The Advisory Group also agreed that if ISO should proceed with this work, it should focus on a guidance document, and not a specification document against which conformity can be assessed.” June 2004,

Position Paper of the Confederation of Swedish Enterprise on an ISO instrument for Social Responsibility

There is an interesting employers’ view about Social Responsibility.

Employers criticize: “those who would not force Greenpeace and the Salvation Army to generate a profit should not force businesses to take responsibilities outside their area of expertise”. (From a conference).

THE QUESTION OF REPORTING

Double-entry bookkeeping recently, in 1994, celebrated 500 years. As we well know, there have blown many winds since the time of Paccioli, and we find all kinds of national laws on reporting, even international, EU, for example, and international agreements on recommendations, such as IAS. Let’s take several steps forward and not only talk about one bottom line but a triple bottom line, TBL.

- Definition
- In practical terms, triple bottom line accounting means expanding the traditional company reporting framework to take into account environmental and social performance in addition to financial performance.
- ...coined by John Elkington, in 1994.

In connection with Social Responsibility, it is most self-evident that a company, voluntarily doing something good to the society around it, wants, and even should, report on it. However, it is claimed that enterprises in Sweden far from always report according to these TBL ideas.

It must be pointed out that Sweden has probably for a long time been the most open society in the world. In 1766 was established as a basic law what is called in Swedish “Offentlighetsprincipen”, the

principle of public access to official records. Thus, any man, as well as a journalist, has the right to see of most of the authorities' material.

The Swedish claim for the same openness in the EU as in Sweden causes problems in the legislative harmonisation between the EU and Sweden.

After the Second World War there was a demand for more openness in accounting, for example. At the time the turnover did not have to be published. A company could publish according to the following: Turnover

1 000 minus goods sold 200 gives a type of "Gross Income" 800. The published annual report started with:

Gross income 800

Costs.

Wages

Electricity

Telephone

and so on

xxx

Net profit

yyy

Turnover has now been published for about fifty years.

Internationally, as well as in Sweden, the need for actions on environmental protection and reporting has grown. A lot is done voluntarily but legislation has seemed unavoidable. I presume this known and proceed to the Swedish case.

REGULATION

The Swedish Annual Accounts Act (1995:1554) prescribes non-financial information in the Directors' Report, Chapter 6. The information must include indicators relevant to environmental matters. The Accounting Modernisation Directive 2003/51/EC has been implemented in the Swedish Annual Accounts Act.

There is a separate law governing companies obliged to have a permit to operate their activities, Environmental Act (Miljöbalken).

The Swedish Accounting Standards Board (Bokföringsnämnden, BFN) has given general guidelines for accounting, estimating and giving information regarding environmental aspects as a part of the obligations laid down by law, 14.1.2003. These guidelines are not laws but belong to the sphere of Good Accounting Practice. If it is Good Accounting Practice to report on environmental matters, then they have the force of law. The guidelines are, by their nature, interpretations of Good Accounting Practice in the relevant area.

The guidelines start from the European Union Recommendation on accounting, estimating and giving information in the Financial Statements and Directors' Report regarding environmental matters (2001/453/EU) the Official Publication 13.6.2001.

The guidelines give references to IAS nos 1, 16, 36, 37 and 38.

Further, the guidelines contain excerpts from Global Reporting Initiative (GRI) Sustainability Reporting Guidelines 2002. Other extracts are from EMAS, the Eco-Management and Audit Scheme. The contents of these sources have been left out on the assumption that they are known to the reader of this report.

The rules do not seem different from what we are used to in cost or financial accounting. Costs are defined according to those drawn up by the EU Statistical Office, Eurostat. The Swedish Statistical Office has in turn prepared sector-specific guidelines with some national content.

Eurostat has prepared SERIEE (European System for the Collection of Economic Data on the Environment) which is a system built on an economic and statistical base containing common international definitions regarding what is to be considered protection of the environment. The system also describes what are regarded as financial flows related to that protection.

There are various forms of advice in SERIEE. If, for example, a company is considering starting to use ABC, (Activity Based Costing), it is recommended to include environmental costs from the beginning, since it requires time-consuming interviews of staff. Källa: SCB, Industrins miljöskyddskostnader – Vad, varför och hur?

In the guidelines we find the same concepts as in general accounting. Thus we have Costs for the year, Capitalized costs and Depreciations, Debts, Appropriations and Contingencies.

We should be well aware of the extensive work done in international organisations: the United Nations, (UN), the International Federation of Accountants, (IFAC), the International Accounting Standards Board (IASB), the Global Reporting Initiative (GRI), the European Federation of Accountants (EFA) and many others, such as trade organisations and national accounting institutes. Particularly for Sweden, there is a voluntary association, Globalt Ansvar (Global Responsibility).

The deletion of members once devoted to sustainability reporting principles is a measure to improve the observance of the principles. The United Nations Global Compact office has delisted 630 companies, including 39 Indian companies, as part of its Integrity Measures for failing to communicate progress in following its principles on social and environmental responsibility. (UN, August 2008).

SWEDEN IS BEHIND

From a European perspective Sweden is behind regarding the number of companies practising Sustainability Reporting. Few reports are audited and verified. This is shown in a report from the European Sustainability Reporting Association for Sweden (Balans 2009).

“Since many companies lack competence to handle sustainability development, they are vulnerable to new scandals” Larsson, Dagens Miljö, 2006-01-16).

At present there are two opposing forces relevant to Sustainability Reporting. The climate change, environmental awareness in general and a marketing perspective have increased the interest in reporting and using the Global Reporting Initiative (GRI), Guidelines for Sustainability Reporting. The Swedish Government, the first in the world, has decided that from 2009 state-owned companies, of which there are over fifty, must make a separate sustainability report verified by an independent auditor.

However, the financial crisis has led to a decrease in both the frequency and standard of non-financial reporting. “A couple of participating countries have already started to notice a decline in reporting levels following the credit crisis...” (European Sustainability Reporting Association (ESRA) News Release, 12 March 2009).

In spite of this negative trend there is reason to believe that Sustainability Reporting will be substantially improved. A session of sustainability is included in the yearly financial reporting awards at FinForum, organised by FAR SRS, the professional institute for authorised public accountants, Financial Analysts Organisation, IREV, which is an accounting education institute and Nasdaq. Sustainability Reporting is now included on the agendas of financial analysts, accountants and other finance-related groups in Sweden (Lars-Olle Larsson, 2009). A modernised recommendation from the FAR SRS makes it easier to audit and certify also sustainability reports.

There is a diversity of approaches:

- a separate sustainability report
- a report forming part of the annual report
- sustainability information included in the directors’ report

Over eighty per cent of the companies give the information in the financial statement or in a separate report. Some of them do both.

IS THERE CONFUSION?

Of course, we meet the same or similar sources of uncertainty in environmental matters as in other financial matters: the possibility of occurrence, levels of physical damage, level of goodwill damage, and so on.

Some questions will be raised. Is there a cost only if measures are taken to obey the law and conditions in permits? Is there a debt only if an investment is regulated by law or is it the same regarding voluntary actions? Is it a cost today or an asset for tomorrow?

From one point of view the Sustainability Reports in Sweden are bad throughout (Affärsvärlden 1998.09.30). They lack connection to the economy. How do various measures influence the Profit and Loss statement and the Balance Sheet?

According to the same source, accidents related to environment had not influenced share prices very much. Boliden, whose main owner is Trelleborg, had to reserve 34 million dollars in connection with the barrage bursting in Spain in the nineties. Their shares started to fall after the accident, but so did the shares for other mining companies due to falling prices of metal. A “barrage effect” could not be proven.

Furthermore, environmental costs and investments are limited in many companies, although they are substantial in some. Environmental investments in Electrolux, for example, are only one per cent of total investments. At Volvo investments related to environment and product development are 30 per cent (Affärsvärlden, 1998).

THERE ARE SOME GOOD ONES

Although there is a lot of criticism from within Sweden about the bad quality of Sustainability Reporting, there are many examples of reports that can be compared favourably with the best known internationally. One reason is that Sustainability Reporting now is included on the agendas of financial analysts, accountants and other finance-related groups in Sweden as mentioned above. We have also mentioned awards for good reporting practice. A handful of companies are front runners and deliver best-practice sustainability reports, award winning companies such as SAS, SCA and Scania. We will look at the reasons given for their awards. New rules for nomination meant that last year’s award winners (Trelleborg, Vattenfall, Green Cargo and SAS) could not take part in the competition in the following year. In the following we present the last three winners. Only for Sandvik is a report available in English.

EXAMPLES OF BEST PRACTICE

The FAR SRS, the professional institute for authorised public accountants, presented the awards for Sweden's best sustainability reports in 2007 at 'Finforum' on 4 November 2008. Four companies in three separate categories received awards: Sandvik (manufacturing), Vin & Sprit Group (manufacturing), Alltransport i Östergötland (transport) and Folksam (insurance). The following details reflect the jury's comments when granting the awards the Best Corporate Sustainability Reporting 2008 (reporting on operations in 2007)

- The prize in the category 'Best Sustainability Report 2007, listed companies, was awarded to Sandvik: 'Sandvik shows that it is possible to produce a concise report that presents performance indicators of the most essential sustainability aspects in a meaningful context'.
- The prize in the category, Best Sustainability report 2007, state-owned companies, was awarded to Vin & Sprit Group: 'A substantial, concise and independently verified sustainability report that reports on material issues in an exemplary manner'.
- The prize in the category, Best Sustainability report 2007, privately owned companies, was jointly awarded to Alltransport i Östergötland and Folksam.
- Alltransport's sustainability report is very ambitious and well-developed. Ambitions, activities and achieved results are clearly presented'.
- Folksam: 'A model sustainability report, well-arranged, concise, legible and independently certified, with a well-balanced structure that shows the essential indicators for the business'.
- The jury announced that next year's prize ceremony will also award the Best Sustainability report in the public sector. With the aim of highlighting the need for transparency in reports within the public sector, the jury awarded a special prize this year to Stockholms läns landsting (the Stockholm County Council): 'The Environmental Report for 2007 is a good example for others, where Stockholm County Council, in an independently verified report, captures the material elements of the organisation's effect on the environment'.

You will find Sandvik's report as an attachment: "Angela Sandvik Report 2007"

QUITE A CHANGE!

In my doctoral thesis 1981 "Risk Management and Risk Information with a proposal for a Risk Balance" I advocated information of risks in the annual reports. I quote:

"The traditional annual reports normally contain mainly financial information. Static risks are not mentioned at all or possibly on a small scale and in an unsystematic manner. The activities of the company affect society in different ways. Some participants are sellers and buyers and they are compensated for their collaboration. Others are only

participating as victims of smoke, intoxicated environment etc. They are not awarded any financial compensation for this burden. They have, however, *a right to know*, to be informed.” Page 203-204.

After that a format for a Risk Statement was presented.

RISK STATEMENT ...

1. General information

- a. Risk analysis, figures and other information
- b. Policy for handling risks
- c. Organization for handling risks
- d. Other matters

Notes 1)

- 1) Information regarding ... not published here has been given to ...(authority)

2. Accidents and damages during the year

- a. Personal injuries and their economic consequences for the company
- b. Occupational diseases
- c. Damages of various kinds and their consequences
- d. Damages caused by the company's product liability
- e. Near-accidents
- f. Environmental damage
- g. Other matters

Notes

3. Risks in production

- a. Materials used in production which according to ... may possibly cause occupational disease
- b. Material whose effect is uncertain and which are under investigation
- c. Other risks for occupational disease
- d. The amount of dangerous materials whose values do not conform with regulations are ... The norms will be attended in 20..
- e. Activities causing environmental risks
- f. Other matters

Notes

4. Safety measures taken with regard to:

- a. Reducing personal injuries
- b. Reducing the amount of dangerous materials
- c. Protecting plant
- d. Reducing product liabilities

- e. Environmental protection
- f. Other matters

Notes

5. Insurance and other financial measures

- a. Insurance
- b. Assets and business interruptions not insured
- c. Financial possibilities in case of heavy losses
- d. Other measures
- e. Other matters

Notes

6. Measures planned with regard to:

- a. Reducing personal injuries
- b. Reducing the amount of dangerous materials
- c. Protecting plant etc
- d. Reducing product liabilities
- e. Environmental protection
- f. Other matters

Notes

Date

.....

General manager

Chief Accountant (?)

.....

Risk Manager/Insurance Manager

The Unions opinion regarding the information in the Risk Statement

.....
.....
.....
.....

.....

Union Representative

LET US REMEMBER!

All this was written in 1980 when the scorn began!

At the end of 1980 I was invited to talk about my thesis at a big meeting with a dinner in Stockholm with CEOs and other representatives of the private sector. Before my talk they shook my hand and hoped I would stay for the dinner. Of course I intended to do so. During my speech their faces darkened. One representative asked, angrily looking around at the others. He said: - “Do we really want this?”

A well known CEO stood up, stretched his arms up in the air and cried:

“ Now, bloody hell, SAS can write in their annual report that everything may go to hell.”

The meeting ended. Everybody said good bye to me. Nobody asked me to stay for dinner. I had to take a hot dog in the street before taking the train back to my university.

It is an amusing coincidence that precisely SAS has for a number of years been a leader in the field of sustainability reporting and won the award for best report.

The SAS winning sustainability report will be enclosed as an attachment.

SUSTAINABILITY PHILOSOPHY – MISINTERPRETED AS POLITICS

The fight to establish a sustainability philosophy must be pursued vigorously and uninterruptedly. There is clear evidence that in certain circles, even presumably educated ones, advocacy of a sustainability philosophy is misinterpreted as politics.

A Swede started a consulting company to advise other enterprises on sustainability. The aim was clearly stated - a green step should be profitable for the enterprises that take it. All the relevant fields in an enterprise were investigated in order to be improved and profitable in line with sustainability philosophy – production, transport, waste, and so forth.

One of the staff of the consulting enterprise was very good and gained a considerable reputation. Therefore he was given a professorship at a university in Kansas, USA. He used to keep contact with a former customer and good friend in Sweden. For some time this friend did not hear from him, so he called the professor. The conversation went like this:

– “Hallo! How are you? I haven’t heard from you for some time. Hope you are well.”

– “I am fine.”

– “Wonderful.”

– “Well, I have to admit I have been in hospital for some time.”

– “In hospital?”

– “Yes, the students beat me up. They regarded me and my message as Communist.”

No comments are needed.

CONCLUSION

Even if reporting on CSR and sustainability reporting is valuable for the surrounding world, the question is, for whom is it most important – society or the company itself? Maybe the highest value is internal and not external. The preparation of a public report is cumbersome but raises a lot of questions and employs a lot of checkpoints. It touches risk management and gives chances to think through possible events and plan actions.

The future of reporting is possibly less bright than many has expected. The ISO 26 000 is not going to be mandatory and the primary role of business has not changed. Maybe just that is a healthy point. As we have seen above, a different role for the enterprise is questioned on the ground that welfare could be subject to arbitrariness and the company has to do other things than what it is competent for. There is something to this idea, but let us not forget all that far-sighted companies have done, at least in Sweden. They have supported lots of things that the public sector could not afford, sport, culture, creation buildings and so on.

It seems to be proved: companies with good sustainability reporting are good and wealthy companies.

SOURCES

The Swedish Annual Accounts Act (1995:1554)

The Swedish Accounting Standards Board. (Bokföringsnämnden, BFN) 14.1.2003

Affärsvärlden, *Environment reporting, Miljöekonomisk förvirring*, 1998.09.30,.

Elkington, J., *Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business*. (ref Business and Sustainable Development: A Global Guide, 1994.

Elmbrant, B., *Så föll den svenska modellen*, Fischer & Co, 1993.

Eriksson, P., *Åter till den svenska modellen*, Forska, 2005-02-11.

Erixon, L., *Den svenska modellens ekonomiska politik: Rehn-Meidnermodellens bakgrund, tillämpning och relevans i det 21:a århundradet*, Atlas, 2003.

ESRA, *European Sustainability Reporting Association (ESRA) News Release*, 12 March 2009).

Frostensson, M., Borglund, T., *Företagens sociala ansvar och den svenska modellen*, SIEPS 2006:9.

Larsson, L-O., *Few companies have Sustainability Reports*, Balans no 3 2009.

Larsson, L-O., *Report for Sweden*, the European Sustainability Reporting Association (ESRA) 2009. FAR SRS The Swedish Institute

Larsson, L-O., *Is there a sustainability crisis?* the European Sustainability Reporting Association (ESRA) News Release 12 March 2009.

Larsson, L-O., *Svenska företag är sårbara för nya skandaler*, Dagens Miljö no 9, 2006.

Sandin, A., *Risk Management and Risk Information with a proposal for a Risk Balance*” *Studentlitteratur*, 1981.

SCB, *Industrins miljöskyddskostnader* – Vad, varför och hur? 2001.

Historia, Politik, Ekonomi, October 29th, 2006,

Attachments enclosed:

Angela, Sandvik Report 2007

SCB, about mandatory environment information

SAS Annual Reports

Useful literature not used:

Andersson, B-O., *Den svenska modellens tredje kompromiss: efterkrigstidens välfärdspolitik med utgångspunkt från industrins kompetenssäkring och skolans reformering*, (the Swedish Model's Third Compromise ...) Gothenburg University, 2000.

Ryner, J. M., *Capitalist restructuring, globalisation and the third way: lessons from the Swedish model*, London, Routledge, 2002.

Trägårdh, L., *State and civil society in Northern Europe: the Swedish model reconsidered*, New York; Oxford: Berghahn Books, 2007.

NORMAS DE PRESENTACIÓN

La RIIC es la revista científica del Instituto Internacional de Costos (IIC), publicada semestralmente en formato digital, con el objetivo de proporcionar una discusión profunda y un análisis crítico de los desarrollos teóricos y prácticos que afectan a todos los profesionales y académicos que trabajan en el área de Costos y de Contabilidad de Gestión. Publica artículos escritos por académicos e investigadores y también por destacados profesionales. La revista tiene interés en la publicación de artículos basados en trabajos de investigación y otros temas relevantes para profesionales, académicos, estudiantes y organismos profesionales relacionados a Costos y a Contabilidad de Gestión, pudiendo ser publicados en portugués, castellano, francés o inglés.

Además de los números semestrales, la revista publica números especiales, abordando diversas temáticas de interés del área de Costos, Contabilidad y Gestión.

Son áreas de interés para la recepción de artículos las siguientes:

1. Gestión Estratégica de Costos.
2. Costos y contabilidad de gestión.
3. Desarrollos teóricos en Costos.
4. Métodos de costeo.
5. Aplicación de Modelos Cuantitativos en la Gestión de Costos.
6. Costos de la Calidad.
7. Gestión de Costos Ambientales y Responsabilidad Social.
8. Gestión de Costos, Tecnología y Sistemas de Información.
9. Gestión de Costos logísticos y en las Cadenas Productivas.
10. Gestión de Costos en las Empresas Agropecuarias y Agronegocios.
11. Gestión de Costos en las Empresas de Comercio y de Servicios.
12. Gestión de Costos en las Empresas del Tercer Sector.
13. Gestión de Costos en el Sector Gubernamental.
14. Gestión de Costos para Micros, Pequeñas y Medianas Empresas.
15. Gestión del Conocimiento y Capital Intelectual.
16. Nuevas Tendencias para la Investigación en la Gestión de Costos.
17. Nuevas Tendencias Aplicadas en la Gestión de Costos.
18. Gestión de Costos y Sociedad.
19. La enseñanza de Costos y de Contabilidad de Gestión.
20. Auditoría aplicada en Costos y en Contabilidad de Gestión.

Presentación de Artículos

Los artículos deben ser presentados a la Directora de la Revista, M^a Angela Jiménez, Universidad de Castilla la Mancha, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo. Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n, 45071 de Toledo, España, obligatoriamente en soporte electrónico a la siguiente dirección de e-mail: Angela.Jimenez@uclm.es

No hay arancel de presentación ni otro costo por página publicada.

Si después de un primer análisis el artículo pareciera aceptable y estuviera de acuerdo con las reglas establecidas en esta convocatoria, será enviado a tres *referees* con el objetivo de ser objeto de comentarios por el método *blind review*. Todos los artículos serán objeto de revisión anónima por tres especialistas por lo menos.

El Director decidirá sobre a publicación después de tener en cuenta los informes de los *referees*, exigiéndose para la publicación el dictamen favorable de por lo menos 2 *referees*. Según el artículo 9 inciso 6 del Reglamento de la RIIC, los *referees* de cada artículo serán elegidos por medio de sorteo coordinado por el Director, considerando el conjunto de miembros del Consejo Editorial que arbitra dentro del área de la especialidad correspondiente al artículo e idioma en que fue escrito. Por lo menos dos de los tres árbitros deben ser de país de origen distinto al del/de los autor/autores del artículo presentado para la evaluación.

Los autores recibirán los comentarios de los *referees* y la decisión sobre la publicación con o sin revisión o por la no publicación, dentro del menor tiempo posible.

Los artículos **sólo serán considerados por la RIIC si no hubieran sido publicados o si no estuvieran presentados en otra revista.** Si los cuadros, ilustraciones o cualquier otro material sujeto a *copyright* fuera usado deberá pedirse la autorización por el/los autor(es), e incluida en el momento de la presentación. Deberá figurar una aclaración en el texto, si algún material hubiera sido publicado anteriormente. Los agradecimientos deberán ser incluidos dentro del artículo.

Los autores que presentan artículos con el objetivo de publicación en la RIIC asumen que el trabajo no infringe algún *copyright* existente y están de acuerdo en indemnizar a la revista ante cualquier ruptura de este compromiso.

Luego de la aceptación del artículo por la RIIC, la transferencia del *copyright* será efectuada por el (los) autor(es) a la Revista, a través de un formulario adecuado.

Criterios de Evaluación

Los principales criterios usados en la evaluación de los artículos presentados a la RIIC son: relevancia, novedad, utilidad, claridad, concisión, relación con la literatura existente, sustancia, rigor y validez de los resultados.

La RIIC considera como un aspecto favorable en el proceso de evaluación del artículo el hecho que una versión anterior del mismo haya sido aceptada y presentada en congresos internacionales del IIC o congresos o seminarios nacionales de entidades asociadas al IIC.

Preparación del Manuscrito

Formato y estilo

Los manuscritos pueden ser escritos en castellano, portugués, francés o inglés y deben tener interlineado doble, con un margen de 2,5 cm en cada parte de la página, tamaño A4.

La primera página (página del título) deberá contener:

1. el título del artículo, nombres de los autores, cargos e instituciones a las que pertenecen.
2. domicilio, n° de teléfono, n° de fax e *e-mail* del autor a quien le serán enviadas las decisiones, pruebas y *offprints*.
3. Breve información del autor y contactos que acepte sean incluidos en la publicación
4. La siguiente declaración:
Declaro que el artículo es original y que no ha sido presentado ni está siendo objeto de revisión en otra revista, ni es parte de algún libro ya publicado.
5. La siguiente declaración (cuando fuera aplicable)
Declaro que el artículo en su totalidad o en parte fue presentado en la conferencia/congreso/seminario....., realizado en ___/___/___.

Resumen

La segunda página deberá incluir el título del artículo y un resumen (de hasta 200 palabras). El resumen debe ser una representación precisa del contenido del artículo. No deberá tener ninguna indicación sobre la identidad o cargos/instituciones de los autores.

En la versión para la evaluación el resumen se puede entregar en el mismo idioma al del artículo. Los artículos, cuando fueran aceptados para publicar, deberán tener un resumen en los cuatro idiomas (castellano, portugués, francés e inglés). Estos resúmenes deben ser enviados por el/los autor(es).

Deberán ser provistos de hasta seis palabras-clave que describan claramente el contenido de artículo, así como el área en la cual encuadra el artículo (lista de áreas de interés)

Referencias

Las citas en el texto deberán seguir el estilo de *Harvard* (p.e. apellido(s) del/los autor(es) seguido por el año de publicación y páginas cuando fuera relevante, todo entre paréntesis). Cuando una fuente tenga mas de dos autores deberá ser citado el primero seguido de *et al.* Para múltiples citas del mismo año usar a, b y c, inmediatamente después del año de publicación. El/los número(s) de página(s), a usar en las transcripciones, debe(n) ser colocado(s) después de la fecha separado por dos puntos (Ordelheide, (1993:87).

La sección de las referencias deberá contener solamente las referencias citadas en el texto. Deberán ser ordenadas por orden alfabético del apellido del primer autor (y después cronológicamente). Cada referencia deberá contener los datos bibliográficos completos.

Libro:

Un autor: Silva R.H (2005) *Contabilidade de Custos*. Lisboa: Nova Editora.

Múltiples autores: Silva R.H. and Kaplan, R.S (2006) *ABC*. Buenos Aires: Editora 2000

Artículos:

En Revista: Silva R.H. and Kaplan, R.S (2006). *Los costes ambientales en los hospitales. Journal of Accounting ...* 6, pp 12-24.

En Libro: Silva R.H. and Kaplan, R.S (2006). *Aspectos relacionados con la enseñanza de la contabilidad de costes en España*. In F..... (ed.) *La enseñanza de la contabilidad en Europa* pp.155-73. Madrid: Ediciones Abril.

Informes de investigación:

Fitchew, G.E. (1990) “*Summing up*”, in Commission of the European Communities, *The Future of Harmonization of Accounting Standards Within the European Communities*. Brussels.

Para apoyar la objetividad de la evaluación el/los autor(es) debe(n) evitar cualquier referencia a sí mismo(s) a lo largo artículo que permita su identificación por los *referees*.

Figuras y cuadros

Deberá ser dado un título claro a todas las figuras e cuadros.

Los cuadros deberán tener un título y ser numerados en forma consecutiva e independiente de las figuras y ser referenciados en el texto. Las figuras deberán tener un título y ser numeradas en forma consecutiva e independiente de los cuadros y referenciadas en el texto.

Agradecimientos

Deberán aparecer al final del artículo antes de las referencias.

Notas al pié

Deben ser reducidas al mínimo indispensable y aparecer al final del artículo.

Pruebas y *offprints*

El autor designado recibirá el análisis al artículo efectuado por los *referees* en formato PDF o en papel el cual deberá ser corregido y devuelto en el plazo de 15 días.

Publicación en otros idiomas

El autor, estando su artículo aprobado, puede enviar posteriormente la traducción del artículo en otro de los cuatro idiomas para su inclusión en la revista. Debe constar: “La traducción es responsabilidad del autor”

NORMS AND STANDARDS FOR PUBLICATION

RIIC is the scientific magazine of the International Institute of Costs (IIC). It is published every six months in digital format, with the objective of providing extensive debate and critical analysis of developments affecting all professionals and scholars working in the field of Costs and Management Accounting. It publishes articles written by scholars and researchers, but also by recognized professionals. The magazine publishes articles based on investigation and other subjects considered relevant to professionals, scholars, students and professional organizations, related to Costs and Management Accounting. These articles may be published in Portuguese, Spanish, French, or English.

Besides the six-monthly issues, the magazine also publishes special issues, concerning different topics of interest in the fields of Costs, Accounting, and Management.

Some fields of interest for the submission of articles include:

1. Strategic cost management;
2. Costs and management accounting;
3. Cost related theoretical developments;
4. Cost calculation methodology;
5. Application of quantitative models to management and costs;
6. Quality costs;
7. Management of environmental costs and social responsibility;
8. Management of costs, technologies and information systems;
9. Management of logistic costs and production chains;
10. Cost management in agribusiness and agribusiness-related companies;
11. Cost management in commerce and in the service industry;
12. Cost management in companies of the third sector;
13. Cost management in public administration;
14. Cost management in micro, small and medium-sized companies;
15. Knowledge management and management of intellectual capital;
16. New trends in research related to cost management;
17. New trends applied to cost management;
18. Cost management and society;
19. The teaching of costs and management accounting;
20. Cost auditing and management accounting.

Article Submission

Articles must be submitted to the Editor Dra. M^a Angela Jiménez Montañés, University Profesor of Financial Economy and Accounting. Social and Juridical Faculty, Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, España): of the magazine obligatorily in electronic format, to be sent to the following e-mail address: Angela.Jimenez@uclm.es

If, after preliminary analysis, the article seems acceptable, and if it follows the rules defined by these regulations, it will be sent to three referees for blind reviewing and feedback. All articles shall be anonymously assessed by at least three specialists.

The Editor will decide about publication, after reviewing the three reports sent by the referees. At least two referees must have sent their approval for the article to be published.

The authors will receive feedback as soon as possible, concerning the publication or non-publication of their articles, and on whether their articles need to be edited or not, in case of publication.

Articles will **only be considered by RIIC if they have not been previously published or submitted to other magazines**. Tables, illustrations or any other materials subject to copyrights must have their publication authorized by their respective owners, and their declarations must be included in the submission. Any previously published materials must be clearly so declared in the text, and any applicable acknowledgements must be included in the materials.

The authors submitting articles for publication are responsible for the infringement of existing copyrights and agree to compensate the magazine for any breach of this liability.

After acceptance by the RIIC, the copyrights of the article will be transferred to the magazine, through an appropriate form.

Assessment Criteria

The main criteria used in the assessment of submitted articles are: relevance, novelty, utility, clearness, conciseness, references to existing literature, substance, seriousness and validity of results.

Articles presented at IIC conferences and international congresses, or at events organized by IIC related entities, will be given priority.

Required Documentation

A4 format, including:

- a) Article title, names of authors, their posts and the name of the institutions to which they belong.
- b) Postal address, telephone number, fax number, and e-mail address of the author to whom the decisions, proofs and offprint must be sent.
- c) The following statement, printed, dated and signed:
I hereby declare that the present article is an original text, and that it has not been presented nor submitted for appraisal to any other publication, nor is it part of any book already in print.
- d) If applicable, the following statement, printed, dated and signed:
I hereby declare that this article (or part of it) has been presented at the Conference / Congress ..., on the ... / ... / ...

Manuscript Preparation

Format and Style

Manuscripts may be submitted in Portuguese, Spanish, French, or English. They must be double-spaced, with a 2.5 cm margin, and the paper must be A4 size. The font must be Times New Roman, size 11, and the section headings must be CAPITALIZED and bold.

All pages must be numbered on the margin. They must have centralized headings and bottom identifications, in Times New Roman, size 9, italic.

Centralized Heading

Title – Names of Authors

Centralized Bottom Identification

Revista del Instituto Internacional de Costos

#0, 00/0000, pp. 0 – 00

Each first page must contain an abstract and the following information:

Revista del Instituto Internacional de Costos

#0, 00/0000, pp. 0 – 00

The first page must contain the title of the article, the names of the authors and an abstract of its contents (200 words maximum). At the bottom of the page, the identification and contact data for the authors must be informed.

The abstract must precisely present the contents of the article. It should not include any indications about the identity or affiliation of the authors. Keywords (6 maximum) must be

provided, clearly describing the contents of the article, as well as the specialized field it belongs to (according to aforementioned list).

When submitted for appraisal, the abstract may be presented in the same language as the article. If publication is approved, abstracts in the four publishing languages (Portuguese, Spanish, French, and English) must be provided by the author.

Information about the authors, such as name and both a postal and an e-mail address, must be provided.

References

Quotations must follow Harvard standards (i.e. last name(s) of author(s), followed by year of publication and page number if applicable, between brackets). If a source has more than two authors, the first one will be named, followed by *et al.* For multiple quotations of the same author, use *a, b, c ...* followed by year of publication. Page numbers should come after the date, separated by a colon. Example: *Ordelheide (1993:87)*

The section of references must contain only the sources quoted in the text. They must be ordered alphabetically by last name of first author (and then chronologically). Each reference must contain complete bibliographic details.

Books:

One Author: Silva R.H (2005) *Contabilidade de Custos*. Lisboa: Nova Editora.

Multiple Authors: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006) *ABC*. Buenos Aires: Editora 2000

Articles:

From a Magazine: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006). *Los costes ambientales en los hospitales*. *Journal of Accounting*6 , pp 12-24.

From a Book: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006). *El ensino de la contabilidade de costes en España*. In F..... (ed.) *El ensino de la contabilidad en Europa* pp.155-73. Madrid: Ediciones Abril.

Reports:

Fitchew, G.E. (1990) "Summing up", in *Comission of the European Communities, The Future of Harmonization of Accounting Standards Within the European Communities*. Brussels.

In order to foster assessment objectivity, the author(s) must avoid references to himself (herself, themselves) within the body of the text.

Pictures and Tables

A clear title, of sufficient size (to be reduced if necessary) should be given to each picture or table.

Tables must have titles and be numbered sequentially, independently from the pictures, and referenced in the text.

Acknowledgements

Acknowledgements must come between the body of the article and the references.

Footnotes

Footnotes must be reduced to an indispensable minimum and come in the end of the article.

Proofs and Offprint

The indicated author will receive an analysis of the article by the referees in PDF format or in print. The proofs must be corrected and sent back within 15 days.

Publication in Other Languages

After the approval of the article, the author may send the translation of the article in one of the other four publishing languages for inclusion in the magazine. He must declare: “The author is responsible for the translation.”

NORMAS DE PUBLICAÇÃO

RIIC é a revista científica do Instituto Internacional de Custos (IIC), sendo publicada semestralmente em formato digital, com objectivos de proporcionar discussão profunda e análise crítica de desenvolvimentos que afectam todos os profissionais e académicos que trabalham na área dos custos e da contabilidade de gestão. Publica artigos escritos por académicos e investigadores mas também por destacados profissionais. A revista tem interesse na publicação de artigos baseados em trabalhos de investigação e outros assuntos relevantes para profissionais, académicos, estudantes e organismos profissionais ligados aos Custos e à Contabilidade de Gestão, podendo ser publicados em português, espanhol, francês ou inglês.

Alem dos números semestrais, a revista publica números especiais, abordando diversas temáticas de interesse da área de Custos, Contabilidade e Gestão.

Algumas das áreas de interesse para recepção de artigos são:

1. Gestão Estratégica de Custos
2. Custos e contabilidade de gestão
3. Desenvolvimentos teóricos em Custos
4. Métodos de custeio
5. Aplicação de Modelos Quantitativos na Gestão de Custos
6. Custos da Qualidade
7. Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social
8. Gestão de Custos, Tecnologia e Sistemas de Informação
9. Gestão de Custos logísticos e nas Cadeias Produtivas
10. Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios
11. Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços
12. Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor
13. Gestão de Custos no Setor Governamental
14. Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas
15. Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual
16. Novas Tendências para a Pesquisa na Gestão de Custos
17. Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos
18. Gestão de Custos e Sociedade
19. O ensino dos custos e da contabilidade de Gestão
20. Auditoria aos custos e à contabilidade de gestão

Submissão de Artigos

Os artigos devem ser submetidos ao Editor da Revista M^a Angela Jiménez Montañes. Universidad de Castilla la Mancha. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n. 45071 Toledo, España, obrigatoriamente em suporte electrónico para o e-mail: Angela.Jimenez@uclm.es

Não há taxa de submissão nem qualquer custo por página publicada.

Se após uma primeira análise o artigo parecer aceitável e estiver de acordo com as regras estabelecidas neste Regulamento, será enviado para três *referees* com o objectivo de ser objecto de comentários pelo método de *blind review*. Todos os artigos serão objecto de revisão anónima por pelo menos de três especialistas.

O Editor chegará a uma decisão sobre a publicação depois de ter em conta os relatórios dos *referees*, sendo exigida para publicação o parecer favorável de pelo menos 2 *referees*

Os autores obterão os comentários dos *referees* e a decisão sobre a publicação com ou sem revisão ou não publicação, dentro do mais curto espaço de tempo possível.

Os artigos **só serão considerados pela RIIC se não tiverem sido publicados ou não estiverem submetidos em mais nenhuma revista.** Se quadros, ilustrações ou qualquer outro material sujeito a *copyright* for usado deverá ser pedida autorização pelo(s) autor(es) e incluída no momento da submissão. Deverá aparecer uma declaração clara no texto, se qualquer material tiver sido publicado anteriormente. Qualquer agradecimento deverá ser incluído junto do material usado.

Os autores que submetam artigos com o objectivo de publicação assumem que o trabalho não infringe qualquer *copyright* existente e concordam indemnizar a revista contra qualquer quebra deste compromisso.

Após a aceitação do artigo pela RIIC, a transferência de *copyright* será feita do(s) autor(es) para a Revista, através de um formulário adequado.

Crterios de Avaliao

Os principais crterios usados na avaliao dos artigos submetidos à RIIC são: relevância, novidade, utilidade, clareza, conciso, ligaoes à literatura existente, substância, rigor e validade dos resultados.

Será dada preferncia a artigos que tenham sido apresentados em conferncias ou congressos internacionais do IIC ou das entidades associadas.

Documentao

Folha A4 com:

- a) o título do artigo, nomes dos autores, e posioes instituioes a que pertencem.
- b) morada, nº de telefone, nº de fax e *e-mail* do autor para quem serão enviadas as decises, provas e *offprints*.
- c) A seguinte declarao:
Declaro que o artigo é original, não tendo sido apresentado nem está a ser objecto de revisao noutra revista, nem é parte de qualquer livro já publicado.
- d) A seguinte declarao (quando aplicável)

Declaro que o artigo na sua totalidade ou parte foi apresentado na conferência/Congresso....., realizada em ___/___/___.

Preparação do Manuscrito

Formato e estilo

Os manuscritos podem ser escritos em português, espanhol, francês ou inglês e devem usar espaço-duplo com uma margem de 2,5 cm em cada parte da página, dimensão A4. O tipo de letra será Times New Roman, tamanho 11, e os sub-títulos serão em letra MAIÚSCULA e a **negrito**.

Todas as páginas devem estar numeradas na margem exterior. Devem conter cabeçalho e rodapé centrado com Times New Roman 9 *itálico*.

Cabeçalho centrado:

Titulo do artigo – Nome dos Autores

Rodapé centrado:

Revista del Instituto Internacional de Costos
#0, 00/0000, pp. 0 - 00

A primeira página será o resumo e deverá conter:

“Revista del Instituto Internacional de Costos
#0 , 00/0000, pp. 0 – 00”

O título do artigo, o autor e um **resumo** (até 200 palavras). E no final da página dados dos autores para contacto.

O resumo deve ser uma representação precisa dos conteúdos do artigo. Não deverá haver nenhuma indicação sobre a identidade ou afiliações dos autores. Deverão ser fornecidas até seis palavras-chave que claramente descrevam o conteúdo do artigo, bem como a área que se enquadra o artigo (lista referida supra).

Na versão para a avaliação o resumo pode ser entregue no mesmo idioma em que o artigo foi escrito. Os artigos, quando aceites para publicação deverão ter um resumo nas quatro línguas (português, espanhol, francês e inglês). O autor deve fornecer os resumos.

Informações sobre autores como nome e endereço para correspondência como e-mail.

Referências

As citações no texto deverão seguir o estilo de Harvard (i.e. apelido (s) do (s) autor (es) seguido pelo ano de publicação e páginas quando relevantes, tudo entre parêntesis). Quando uma fonte tiver mais de dois autores deverá ser citado o primeiro seguido de *et al.* Para múltiplas citações do mesmo ano usar a, b, and c imediatamente a seguir ao ano de publicação. O(s) número(s) da(s) página(s), a usar em transcrições, deve(m) ser colocado(s) depois da data separado por dois pontos (Ordelheide, (1993:87).

A secção das referências deverá apenas conter as referências citadas no texto. Deverão ser ordenadas por ordem alfabética do apelido do primeiro autor (e depois cronologicamente). Cada referência deverá conter detalhes bibliográficos completos.

Livro:

Um autor: Silva R.H (2005) *Contabilidade de Custos*. Lisboa: Nova Editora.

Múltiplos autores: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006) *ABC*. Buenos Aires: Editora 2000

Artigos:

Em Revista: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006). Los costes ambientales en los hospitales. *Journal of Accounting*6 , pp 12-24.

Em Livro: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006). El ensino de la contabilidade de costes en España. In F..... (ed.) *El ensino de la contabilidad en Europa* pp.155-73. Madrid: Ediciones Abril.

Relatório:

Fitchew, G.E. (1990) “Summing up”, in Comission of the European Communities, *The Future of Harmonization of Accounting Standards Within the European Communities*. Brussels.

Para apoiar a objectividade da avaliação, o(s) autor deve evitar qualquer referência a si próprio(s) ao longo do artigo que permita a sua identificação pelos *referees*.

Figuras e tabelas

Deverá ser dado um título claro e de suficiente dimensão (para ser reduzido caso necessário) a todas as figuras e tabelas.

As tabelas deverão ter um título, numeradas consecutivamente e de forma independente das figuras e referenciadas no texto.

Agradecimentos

Deverão aparecer no fim do artigo antes das referências.

Notas de rodapé

Devem ser reduzidas ao mínimo indispensável e aparecer no fim do artigo.

Provas e offprints

O autor designado receberá a análise ao artigo pelos *referees* em formato PDF ou em papel que deverão ser corrigidas e devolvidas no prazo de 15 dias.

Publicação em outros idiomas

O autor, tendo seu artigo aprovado, pode enviar posteriormente a tradução do artigo em outra das quatro línguas para inclusão na revista. Deve declarar: “Tradução de responsabilidade do autor”

DES CONSIGNES DE PUBLICATION

La RIIC est la revue scientifique de l'Institut International de Coûts (IIC), étant publiée semestriellement dans un format numérique, en ayant les objectifs de rendre possible une profonde discussion et une analyse critique de développement qui affecte tous les professionnels et académiciens qui travaillent dans le domaine des coûts et de la comptabilité de gestion. Elle publie des articles écrits par des académiciens investigateurs ainsi que par des professionnels renommés. La revue a l'intérêt dans la publication d'articles basés dans des travaux d'investigation et d'autres sujets importants pour des professionnels, des académiciens, des étudiants, et des organismes professionnels liés aux coûts et à la Comptabilité de Gestion, en pouvant être publiés en portugais, en espagnol, en français ou anglais.

En dehors des tirages semestriels, la revue publie des tirages spécifiques, en abordant plusieurs thématiques d'intérêt du domaine des Coûts, de la Comptabilité et Gestion.

Quelques domaines d'intérêt pour la reception des articles:

1. Gestion Stratégique de Coûts;
2. Coûts et comptabilité de gestion.
3. Développements théoriques de coûts.
4. Méthodes de calcul de l'ensemble des coûts;
5. Application de modèles Quantitatifs dans la Gestion de Coûts.
6. Coûts de la qualité.
7. Gestion de Coûts d'Environnement et de Responsabilité Sociale.
8. Gestion de Coûts, de Technologie et de systèmes d'information.
9. Gestion de Coûts logistiques et dans les Chaînes Productives.
10. Gestion de Coûts dans les Entreprises Agropastorales et Agro affaires.
11. Gestion de Coûts dans les Entreprises de Commerce et de Services.
12. Gestion de Coûts dans les Entreprises du Troisième Secteur.
13. Gestion de Coûts dans le Secteur Gouvernemental.
14. Gestion de Coûts pour les Micros, les Moyennes, les petites Entreprises.
15. Gestion de Connaissance et Capital Intellectuel.
16. Nouvelles Tendances pour la Recherche dans la Gestion de Coûts.
17. Nouvelles Tendances Appliquées dans la Gestion de Coûts.
18. Gestion de Coûts et de Société.
19. L'Enseignement des coûts et de la comptabilité de Gestion.
20. L'Auditorat aux coûts et à la comptabilité de gestion.

Soumission d'articles

Les articles doivent être soumis à l'Editeur de la M^a Angela Jiménez, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Castilla La mancha. Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n

45071 Toledo, España, obligatoirement en support électronique par l'adresse électronique: Angela.Jimenez@uclm.es

Il n'y a pas de taux de soumission ni des coûts par page publiée.

Si, après une première analyse l'article semble acceptable et s'il est en accord avec les règles établies dans ce Règlement, il sera envoyé pour trois *referees* dans l'objectif d'être l'objet de révision anonyme par au moins trois spécialistes.

L'Editeur arrivera à une décision sur la publication après avoir les rapports des *referees*, en ayant comme exigence le rapport favorable d'au moins deux des *referees*.

Les auteurs obtiendront les commentaires des *referees* et la décision sur la publication avec ou sans révision ou la non-publication, dans les délais les plus courts.

Les articles **ne seront considérés que par la RIIC s'ils n'ont pas été publiés ou s'ils ne sont pas soumis à aucune autre revue**. Si des tableaux, des illustrations ou n'importe quel autre matériel sujet à copyright est utilisé il faudra demander une autorisation par le(s) auteur(s) et elle devra être incluse au moment de la soumission. Il devra apparaître une déclaration claire dans le texte, si n'importe quel matériel est publié préalablement.

Tout remerciement devra figurer dans le matériel utilisé.

Les auteurs qui soumettent les articles dans le but de la publication assument le fait que le travail n'enfreint pas tout copyright existant et s'engagent à indemniser la revue contre toute infraction de ce compromis.

Après l'acceptation de l'article par la RIIC, le transfert de copyright sera fait du(des) auteur(s) pour la Revue, à travers d'un formulaire correspondant.

Criteres d'évaluation

Les principaux critères utilisés dans l'évaluation des articles soumis à la RIIC sont : la relevance, la nouveauté, l'utilité, la clarté, la concision, les liens à la littérature existante, la substance, la rigueur et la validité des résultats.

Une préférence sera donnée aux articles ayant été présentés dans des conférences ou des congrès internationaux de l'IIC ou des entités associées.

Documentation

Feuille A4 contenant;

- a) Le titre de l'article, les noms des auteurs et postes dans les institutions auxquelles ils appartiennent.
- b) Adresse, numéro de téléphone, numéro de fax et e-mail de l'auteur pour qui seront envoyées les décisions, les preuves et les offprints.
- c) La déclaration suivante:

Je déclare que l'article a original, n'ayant pas été présenté ni est l'objet de révision dans une autre revue, ni partie d'un livre déjà publié.

d) La déclaration suivante (quand applicable).

Je déclare que l'article dans sa totalité ou en partie a été présenté dans la conférence/Congrès....., réalisé en ____/____/____.

Préparation du Manuscrit

Format et style

Les manuscrits peuvent être écrits en portugais, en espagnol, en français ou anglais et doivent avoir un double espace avec une marge de 2,5 dans chaque partie de la page, la dimension A4. Le type de caractère sera Times New Roman, taille 11, et les sous-titres seront en majuscules et caractère gras.

Toutes les pages doivent être numérotées dans la marge externe. Elles doivent avoir un haut de page et un pied de page centralisé en Times New Roman 9 italique.

Chapeau centralisé:

Titre de l'article – Nom des Auteurs.

Pied de page centralisé:

Revue de l'Institut International de Coûts.

#0,00/0000, pp. 0-00.

La première page sera le résumé et devra avoir:

« Revue de l'Institut International de Coûts »

#0, 00/0000, pp. 0-00 »

Le titre de l'article, l'auteur et un **résumé** (jusqu'à 200 mots). Et, dans la fin de la page des données des auteurs pour le contact.

Le résumé doit être une représentation précise des contenus de l'article. Il ne devra avoir aucune indication sur l'identité ou les affiliations des auteurs. Il faudra être fourni jusqu'à 6 mots-clés qui décrivent clairement le contenu de l'article, aussi bien que le domaine dans lequel se trouve celui-ci (liste référée supra).

Dans la version pour l'évaluation, le résumé peut être rendu à la même langue que l'article a été écrit. Les articles, quand acceptés pour la publication, devront avoir un résumé dans les quatre langues (portugais, espagnol, français et anglais). L'auteur devra fournir les résumés.

Les informations sur les auteurs pour le courrier comme le nom et l'adresse, ainsi que l'adresse électronique.

Références

Les citations dans le texte devront suivre le style de Harvard (i.e. nom (s) de (s) l'auteur (s) suivi par l'année d'apparition et des pages, quand elles sont importantes, le tout entre parenthèses). Quand une source a plus de deux auteurs, il devra être cité le premier suivi de « et al ». Pour les multiples citations de la même année utiliser a, b, and c immédiatement après l'année d'apparition. Le (s) numéro (s) de (s) page (s), à utiliser dans les transcriptions, doit/doivent être mis après la date, séparé (s) par deux points (Ordelheide, (1993:87).

La section des transferts devra seulement avoir les références citées dans le texte.

Elles devront être ordonnées par ordre alphabétique du nom du premier auteur (et après chronologiquement). Chaque référence devra avoir des détails bibliographiques complets.

Livre :

Un auteur: Silva R.H (2005) Contabilidade de Custos. Lisboa: Nova Editora.

Des multiples auteurs: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006) ABC. Buenos Aires: Editora 2000.

Articles:

En Revue: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006). Los costes ambientales en los hospitales. Journal of Accounting6, pp 12-24.

En livre: Silva R.H . and Kaplan, R.S (2006). El ensino de la contabilidade de costes en España. In F..... (ed.) El ensino de la contabilidad en Europa pp.155-73. Madrid: Ediciones Abril.

Rapport:

Fitchew, G.E. (1990) "Summing up", in Commission of the European Communities, The Future of Harmonization of Accounting Standards Within the European Communities. Brussels.

Pour garantir l'objectivité de l'évaluation, le (les) auteur (s) doit/doivent éviter toute référence sur soi au long de l'article qui puissent conduire à son identification par les referees.

Figures et tableaux

Un titre clair et de dimension suffisante doit être donné (pour être réduit en cas de besoin) à toute figure et tableaux.

Les tableaux doivent avoir un titre, numérotés consécutivement et de forme indépendante des figures et des références dans le texte.

Remerciements

Ils devront figurer à la fin de l'article, avant les références.

Notes de bas de page

Elles doivent être réduites au minimum indispensable et apparaître à la fin de l'article.

Preuves et offprints

L'auteur désigné recevra l'analyse de l'article par les referees dans un format PDF ou sur papier. Ceci doit être corrigé et rendu dans un délai de 15 jours.

Publication dans d'autres langues

L'auteur, une fois que son article est approuvé, peut envoyer ultérieurement la traduction de l'article dans une autre des quatre langues pour l'inclusion dans la revue. Il doit déclarer: « Traduction de responsabilité d'auteur ».