

#3



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

#3

Julio / Diciembre 2008

Miguel Juan Bacic /
Maria Carolina de A. F. de
Souza

UM ESTUDO SOBRE OS MECANISMOS DE COORDENAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS NO AGLOMERADO DE PEQUENAS EMPRESAS DE IBITINGA (BRASIL)

Arturo Giner Fillol /
Vicente Ripoll Feliu

INTERACCIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LOS SISTEMAS AVANZADOS DE REPORTING: EL CASO DE LA AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA

Olver Benvenuto /
Edgardo María Benvenuto

LOS GOBIERNOS MUNICIPALES ANTE LA FALTA DE TRATAMIENTO DE LOS RESIDUOS SÓLIDOS: LA EXTERNALIZACIÓN DE LOS COSTOS Y SUS CONSECUENCIAS AMBIENTALES

Javier Quesada

LA GESTIÓN DE LA PREVISIÓN SOCIAL Y SU INCIDENCIA EN LOS BENEFICIOS Y DIALÉCTICA SOCIAL

Daniel Olaya

LA TASA INTERNA DE OPORTUNIDAD –TIO- Y LA CREACIÓN DE EMPRESAS



Queridos amigos y asociados:

Se presenta el número 3 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.

En este número contamos con las contribuciones de trabajos desde Brasil, Argentina, Colombia 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”.

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.

No quisiera terminar estas líneas sin rendir un pequeño homenaje a todos aquellos compañeros que nos han abandonado en este año 2008. Su contribución al mundo de la Ciencia de la Contabilidad, en general, ha sido notoria y sigue siendo reconocida por todos aquellos que seguimos en el camino. Quisiera recordarles, que en algún momento, nos volveremos a encontrar.....

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.

Toledo, 11 de diciembre del 2008

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.
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)

***UM ESTUDO SOBRE OS MECANISMOS
DE COORDENAÇÃO NA
DETERMINAÇÃO DE CUSTOS E
FORMAÇÃO DE PREÇOS NO
AGLOMERADO DE PEQUENAS
EMPRESAS DE IBITINGA (BRASIL)***

***A STUDY OF THE COORDINATING
MECHANISMS IN DETERMINING
COSTS AND PRICING IN THE
CONGLOMERATE OF SMALL
COMPANIES IN IBITINGA (BRAZIL)***

Miguel Juan Bacic
Universidade Estadual de Campinas
bacic@eco.unicamp.br

Maria Carolina de A. F. de Souza
Universidade Estadual de Campinas
carols@eco.unicamp.br

Um estudo sobre os mecanismos de coordenação na determinação de custos e formação de preços no aglomerado de pequenas empresas de Ibitinga (Brasil).

Miguel Juan Bacic. (Universidade Estadual de Campinas)

E-mail: bacic@eco.unicamp.br

Maria Carolina de A. F. de Souza. (Universidade Estadual de Campinas)

E-mail: carols@eco.unicamp.braniel

RESUMO

Discute-se o processo de determinação de custos e de formação de preços no aglomerado de pequenas empresas do município de Ibitinga (Estado de São Paulo, Brasil). A literatura em economia tem estudado o processo de formação de preços tendo como perspectiva os mercados oligopólicos. Nesses mercados observa-se a aplicação do princípio do custo total. Isso pode ser explicado recorrendo-se aos conceitos de rotinas, convenções e instituições. O princípio de custo total como rotina, se amplamente adotado, representa uma forma de coordenação do processo de determinação de custos e formação de preços, que contribui para proteger a rentabilidade empresarial. Quando se trata das pequenas empresas, muitas das quais, por sua natureza, atuam em mercados competitivos, uma questão que surge é se nesses setores se desenvolvem (e como se dá esse desenvolvimento) mecanismos de coordenação que possam de certa forma contribuir para a recuperação do custo total. Buscando contribuir, mesmo que de forma parcial, para uma melhor compreensão dessa questão, neste trabalho são apresentados e analisados, a partir de uma pesquisa de campo, os métodos para determinar custos e formar preços das empresas da aglomeração setorial do município de Ibitinga. Observou-se a existência de rotinas, mas essas, em função das peculiaridades históricas de seu desenvolvimento e das características da estratégia de concorrência das empresas, não conseguem preservar níveis satisfatórios de rentabilidade.

Palavras-chave: Determinação de Custos em *Clusters*. Modelo de Custo Pleno.

ABSTRACT

The process of cost determination and pricing in the conglomerate of small companies in Ibitinga (São Paulo State, Brazil) is discussed. In economics, the literature has studied the pricing process from the point of view of the oligopolistic markets. In these markets, the use of the principle of total cost is observed. This is explained through the concepts of routines, conventions and institutions. The total cost principle is a widely-adopted routine that, when coordinating the process of determining costs and pricing, protects company profitability. In the case of small businesses, which by their very nature operate in competitive markets, a question that arises is whether in these sectors coordinating mechanisms are developed (and how this development takes place) that can somehow contribute to the recovery of the total cost. In an attempt to answer this question, albeit partially, the methods to determine costs and pricing in the conglomerate of sectorial companies in Ibitinga were studied, based on field research. The existence of routines was observed, but these, due to the historical peculiarities of their development and the characteristics of the companies' competitive strategies, are unable to maintain satisfactory levels of profitability.

Key words: cost determination in clusters, full cost model

1 INTRODUÇÃO

A literatura de custos tende a concentrar-se mais na discussão dos métodos de custeio e na proposição de meios “mais corretos” do que no estudo dos métodos usados pelas empresas e as razões pelas quais usam um método ao invés de outro, e na investigação dos caminhos históricos que levaram à escolha de algum método em detrimento de outro. As razões disso podem estar na natural dificuldade de pesquisar sobre aspectos considerados estratégicos pelas empresas (que geralmente não gostam de divulgar como determinam o custo unitário dos produtos e como fixam preços) e ainda pela falta de memória histórica das empresas, em muitas das quais é difícil resposta à questão de por que um dado método foi escolhido. A resposta perdeu-se no tempo no caso de muitas empresas.

No campo da economia, o interesse nas práticas das empresas na determinação de custos e preços vem a partir de autores de economia industrial que questionam os pressupostos da teoria neoclássica, a qual consideram insuficiente para dar conta do comportamento observado em empresas, especialmente em mercados oligopólicos, e que a partir de Hall e Hitch (1939) introduzem elementos observados em análises empíricas em seus estudos.

O presente estudo apresenta as práticas (e sua difusão) de determinação de custos e preços de um grupo de empresas industriais de pequeno porte do município de Ibitinga (SP). Nesse município há uma concentração de empresas dedicadas à confecção de produtos do segmento de cama, mesa e banho e de enxovais de bebê. Essa aglomeração geográfica de atividades caracteriza uma rede de empresas, mais especificamente um arranjo produtivo local (APL) ou *cluster*.

Genericamente, redes de empresas referem-se a um conjunto de empresas que desenvolvem algum tipo de relação, mas cada uma preserva a autonomia no processo de tomada de decisões. Portanto, a conjunção relacionamento–autonomia leva ao surgimento de determinadas convenções e formas de coordenação entre as empresas (não necessariamente explicitadas em contratos formais), como meio de orientação mínima para que os agentes, na busca de seus objetivos individuais, não adotem comportamentos destrutivos ao arranjo.

Ao longo deste texto são abordados tópicos dos temas práticas de custos e preços, e redes de empresas. Parte do estudo é dedicada ao relato do processo histórico que levou ao surgimento das práticas observadas de determinação de custos e preços. Ao se buscar elementos para caracterizar e descrever esse processo nessa particular aglomeração de empresas surgiram reflexões que levaram a uma questão: as práticas das empresas para determinar custos e preços constituem algum tipo de mecanismo de coordenação coletivo? Essa indagação levou à percepção de que os dois temas poderiam ser tratados de forma articulada, e constitui o eixo deste trabalho. O texto está organizado em 7 itens além desta introdução. No item 2 são abordados alguns dos principais aspectos relacionados à determinação de custos. O item 3 é dedicado ao tema concorrência, cooperação e coordenação em ambientes de aglomerações setoriais de empresas. Os itens 4 e 5 são dedicados à explicitação do

problema da pesquisa, do método de pesquisa e da definição da amostra de empresas da pesquisa de campo. No item 6 são discutidos os resultados da pesquisa e o item 7 é dedicado à conclusão.

2 DETERMINAÇÃO DE CUSTOS E PREÇOS

A determinação dos custos unitários de produtos é uma importante tarefa da contabilidade de custos. Além de cumprir a função de avaliar os estoques, a informação sobre custos unitários é utilizada para tomar decisões de caráter gerencial, na avaliação do lucro unitário e em alguns casos na determinação de preços de venda sugeridos (custo unitário + lucro esperado).

A determinação dos custos unitários segue dois grandes modelos: o modelo de custos parciais (custeio incompleto) e o modelo de custos totais (custeio completo).

O modelo de custos parciais imputa aos produtos unicamente os custos diretos (custeio direto) ou os custos variáveis (custeio variável), segundo o método adotado. Atende principalmente às necessidades de informação da gerência.

O modelo de custos totais tem como objetivo principal determinar o custo dos produtos fabricados e vendidos. Por essa razão, tal como afirmam Mallo et al. (2000, p. 259), está subordinado aos procedimentos contábeis para avaliação de estoques e para o cálculo do resultado do período. Esse modelo imputa todos os custos de produção, variáveis e fixos, a cada unidade de produto.

Uma variação desse modelo imputa aos produtos todos os custos e despesas e não exclusivamente os produtivos. As despesas administrativas, comerciais, de distribuição e financeiras são consideradas componentes do custo unitário dos produtos. A fundamentação teórica desse procedimento encontra-se na economia (a partir de Hall e Hitch, 1939), que, quando se refere ao *full cost*, entende que todos os custos e despesas são imputados aos produtos, e não unicamente aqueles relacionados à produção. Diversos autores da área da contabilidade defendem esse modelo, como Paton (1927) e Bottaro (1982). Supondo que são conhecidos os custos diretos de cada produto, o problema do custeio total é encontrar alguma forma de aplicar os custos indiretos (custos indiretos de produção além das despesas administrativas, comerciais etc.) para cada unidade de produto.

Uma possibilidade é determinar alguma taxa proporcional que relacione o montante total de custos indiretos com o montante total de custos diretos, observados em determinado período. Essa taxa representaria uma proporção única representativa do comportamento estrutural dos custos da empresa. A categoria escolhida com o custo direto constitui-se na base de aplicação de custos, pode ser a matéria-prima, a mão-de-obra direta ou a matéria-prima + a mão-de-obra direta. Esses métodos pressupõem que representar em cada unidade de produto a proporção observada na estrutura de custos total de determinado período possibilita uma solução razoável e simples para o problema do custeio das unidades de produto. São a base do método de *mark-up* usado na formação de preços, tal como entendido em economia (ver, por exemplo, KOUTSOYANNIS, 1981).

Um problema dos métodos que aplicam taxas únicas é sua incapacidade de lidar com a heterogeneidade dos processos produtivos. Por essa razão, a taxa média, encontrada a partir da estrutura de custos de determinado período, pode esconder a existência de significativas variações de processos de um produto em relação a outro. Adicionalmente, conforme adverte Neuner (1970, p. 238) há o risco de tomar como base para aplicar os custos indiretos o valor de matéria-prima de cada unidade de produto. Segundo o autor, não tem lógica aplicar custos indiretos (que são recursos em sua maioria consumidos em função do tempo ou da natureza do processo) a partir do valor dos materiais. O método pressupõe que existe alguma relação entre o montante consumido de custos indiretos e o valor dos materiais de cada produto, o que é uma suposição arbitrária.

Outros métodos têm maior sensibilidade ao comportamento diferenciado dos custos indiretos. O custeio por absorção (e também a versão RKW) reconhece a existência de setores diferenciados que podem ter unidades de trabalhos específicas (horas-homem, horas-máquina, kg produzidos etc.) e determina um custo por unidade de trabalho para cada centro. Esses custos por unidade de trabalho são depois aplicados a cada produto segundo seu consumo específico de unidades de trabalho de cada centro.

O custeio por atividades, além de reconhecer a existência de setores diferenciados, observa a existência de atividades que consomem recursos e atribui os custos para cada produto em função do consumo específico de atividades. Sua aplicação tende a ganhar relevância à medida que as atividades de apoio (que não são bem modeláveis no custeio por absorção, pois não são associáveis com um único centro de custo) crescem em importância dentro dos processos produtivos.

O estudo da utilização dos métodos usados pelas empresas para determinar custos, para avaliar e para formar preços de venda, tende a privilegiar, nas obras de contabilidade de custos, a empresa individual. Nessa perspectiva, a empresa opta (portanto, considera-se a possibilidade de escolha por parte da empresa) por algum método de custeio que considera adequado e passa a aplicá-lo. As condições concorrenciais ditarão o uso que se fará do método escolhido, seja para avaliar a margem de lucro (ou a margem de contribuição), seja para formar um dado preço ou aceitar um preço vigente no mercado, seja para obter um custo-meta compatível com o preço de mercado e a margem de lucro alvo.

Na economia neoclássica, não faz maior sentido estudar as práticas das empresas para formar preços de venda a partir da aplicação de algum método para determinar custos, posto que tal determinação estaria sujeita às livres forças do mercado (nesse caso expresso em curvas de demanda e de oferta). O ajuste marginal, pela igualação do custo marginal com a receita marginal, é a força que dirige o comportamento das empresas e explica a formação de preços em dado mercado.

Porém, já em 1939, Hall e Hitch constataram, em pesquisa aplicada em empresas inglesas, que os tomadores de decisões de preços nas empresas não agiam (nem poderiam agir) de acordo com os preceitos marginalistas e adotavam o método do custo total (*full-cost*) que visava recuperar *ex-ante* o

total de custos dentro de cada unidade de produto. Embora observando que esse método variava de uma empresa a outra, os autores encontraram elementos que permitiram uma generalização nos seguintes termos: “toma-se por base o custo primeiro (ou direto), adiciona-se uma porcentagem para cobrir os gastos gerais (ou indiretos) e uma soma convencional adicional (aproximadamente 10%) por conceito de lucros. Os gastos gerais quase sempre incluem os custos de venda e, poucas vezes, os juros sobre o capital; quando não são incluídos, aparecem na margem que se adiciona no conceito de lucros” (HALL; HITCH, 1939, p. 19). As descobertas de Hall e Hitch, por contestarem a racionalidade dominante, foram ignoradas ou, no máximo, passaram a ser mencionadas em notas de rodapé de livros de microeconomia.

A microeconomia tradicional não confere importância à intencionalidade individual *ex-ante* de recuperar o custo total e obter uma margem de lucro. Um conjunto de autores desenvolveu o que Eichner (1985) denominou “nova microeconomia”.

Há muito os economistas estão cientes de que a teoria microeconômica ortodoxa tem pouca relevância para a situação atual. O que geralmente não percebem é que agora existe um corpo teórico alternativo [...], não menos abrangente nem menos coerente [que] corresponde, com maior precisão ao que pode ser observado no mundo real da empresa corporativa. Essa formulação teórica alternativa, que representa uma síntese de certas idéias oriundas das literaturas gerencial, behaviorista, institucionalista e pós-keynesiana, pode ser denominada a nova microeconomia. (EICHNER, 1985, p. 28, citado em KANDIR, 1988, p. 89-90).

Nessa perspectiva teórica, faz sentido o comportamento das empresas de utilizar formas de cálculo que considerem, *ex-ante*, a recuperação do custo total (pela sua inclusão no preço, que obviamente não se considera que seja determinado apenas no mercado), pois não é pressuposto o automatismo marginalista. Scherer entende que esse comportamento surge da aplicação de regras práticas que funcionam como artifício de coordenação no processo de determinação de preços (SCHERER, 1979, p. 74).

Outra abordagem, a neo-schumpeteriana, desenvolveu o conceito de rotina, que outorga pleno sentido às ações das empresas para recuperar *ex-ante* o custo total. Os neo-schumpeterianos entendem que as convenções e as rotinas são importantes elementos de coordenação das ações dos agentes no mercado. A adoção de algum método para determinação do custo total, entendido no sentido de “custo pleno”, incluindo, além dos custos diretos, a parcela correspondente de custos indiretos (de produção, administração, comercialização, distribuição e os de “infra-estrutura”), e agregação de determinada margem de lucro (métodos de *full-cost* ou *cost-plus*), constituiria, nessa óptica, uma convenção que possibilitaria a coordenação, de forma autônoma, das decisões de agentes que são estruturalmente interdependentes. Uma convenção que possibilitaria tal resultado seria o método de *mark-up* (por exemplo KALECKY, 1952), o qual surge da aplicação do “princípio (ou método) do custo total”. A formação de preços por meio do *mark-up* permitiria tanto a recuperação do “custo total” quanto a

obtenção de uma margem de lucro compatível com o conjunto de variáveis estruturais que caracterizam determinada indústria.

O conceito de rotina foi bastante desenvolvido por NELSON e WINTER (1982) para expressar o comportamento necessariamente cauteloso e defensivo das firmas em condições de incerteza e racionalidade limitada. As rotinas são um conjunto de práticas administrativas e técnicas que refletem a maneira pela qual se desenvolve determinada atividade produtiva e se tomam as decisões. Estas incorporam as diferentes heurísticas para resolver os problemas e os conhecimentos tácitos e específicos desenvolvidos pela prática repetitiva e pela experiência. As rotinas refletem as normas e os padrões de comportamento das empresas em seus ambientes competitivos específicos, contribuem para reduzir a incerteza e facilitam a operação dos mecanismos implícitos de “coordenação” oligopólica da indústria. As empresas aprendem rotinas mais eficientes, uma vez que a proximidade geográfica e cultural – e a mobilidade de profissionais – tende a difundir melhores rotinas (práticas). A interação competitiva entre empresas é outro fator que pode levar ao desenvolvimento e à seleção de rotinas semelhantes.

As convenções nas indústrias são rotinas “cristalizadas” e consideradas, pelo conjunto de empresas, como prática correta e a melhor forma de concorrer. Como tal, sustentam-se em suposições básicas sobre qual seria a melhor forma de concorrer. Tais convenções têm importante papel na coordenação entre empresas, pois geram previsibilidade no que diz respeito ao comportamento dos outros concorrentes em situações específicas (BACIC, 2004). A consolidação de convenções é resultado de ações individuais que se mostraram bem-sucedidas e acabaram por transformar-se em padrões dominantes. Muitas vezes, como afirma Porter (1986, p. 210), as convenções surgem por acaso: “Enfrentando a necessidade de estabelecer um esquema de preços, por exemplo, uma empresa adota uma tabela dupla de preços que o gerente de *marketing* utilizou em sua empresa anterior, e que as outras empresas da indústria imitam por não disporem de alternativa”. As convenções, na indústria, surgem de um processo imitativo e/ou de difusão e aceitação, entre as empresas concorrentes, de formas e de regras de atuação. Por exemplo, os bons resultados que determinada firma obteve no passado (em uma ação, em uma política, na forma de fazer algo, nas características do produto etc.) e que acabaram sendo objeto de imitação pelos concorrentes, dado que apresentaram solução adequada para determinado problema, transformam-se em uma convenção da indústria. As convenções têm reflexos no projeto dos produtos, na extensão da linha, nos serviços, nos canais de distribuição, na localização de fábricas, na forma de contatar os clientes, nas políticas de preços e em outros aspectos relacionados ao desenvolvimento de políticas operacionais e com a estratégia.

As convenções constituem um conjunto de regras e entendimentos informais compartilhados entre os agentes e são fundamentais para a coordenação competitiva. Afirmam Bronzo e Honório (2005), apoiando-se em Hall e Soskice (2001):

A presença de um conjunto formal de instituições é frequentemente uma pré-condição para que um equilíbrio possa ser atingido em contextos de coordenação.

Não obstante, a presença de instituições formais raramente é suficiente para garantir esse equilíbrio. Em muitos casos, o que garante esse equilíbrio entre os atores é um conjunto de entendimentos partilhados quanto ao que cada um faz no relacionamento, os quais freqüentemente estão arraigados em um sentido do que é apropriado fazer em determinadas circunstâncias. Portanto, regras informais e entendimentos partilhados são considerados elementos importantes do conhecimento comum que levam os participantes em interação a coordenar esforços para alcançar certos resultados, algo que em circunstâncias puramente formais não seria possível atingir. (BRONZO; HONORIO, 2005).

O conjunto de convenções seguido pelas empresas em cada indústria transforma-se em um capital coletivo intangível, que possibilita “[...] reduzir a incerteza e facilitar a operação dos mecanismos implícitos de ‘coordenação’ oligopolística da indústria” (MEIRELLES, 1989, p. 26). As convenções coletivamente respeitadas podem ser entendidas como instituições (de caráter tácito do setor) tão importantes para o bom desenvolvimento dos negócios quanto as instituições mais concretas (instituições no sentido de organizações), tais como as associações, o Poder Judiciário, os bancos etc. (LANGLOIS, 1986). A existência de convenções respeitadas é pré-condição para considerar racionalmente as conseqüências de uma ação em determinado grupo social, uma vez que permitem formar expectativas quanto ao comportamento dos demais membros em certas condições (caráter de previsibilidade do resultado de uma ação). As convenções, nas indústrias, são base para a atuação cotidiana e devem ser consideradas ao se planejar a estratégia, dada sua natureza de formação de expectativas quanto ao comportamento dos demais agentes.

No processo de formação de preços, a adoção de algum método que permita a recuperação dos custos totais (reconhecendo no custo unitário, além dos custos fixos e variáveis de produção, as demais despesas, administrativas, comerciais, de distribuição e outras eventualmente existentes) contribui para que as empresas, ao fixarem o preço de novos produtos ou atender a pedidos de cotações de clientes, atribuam aos produtos a correspondente parcela de custos indiretos, reduzindo a probabilidade de manifestarem-se formas de rivalidade baseadas na guerra de preços. A aplicação dessa convenção é funcional ao conjunto de empresas concorrentes dado que permite – em princípio – a recuperação dos custos totais do período. De fato, ela funciona como certa garantia de que não haverá movimentos inesperados no que se refere a decisões de preços por parte dos concorrentes, o que poderia levar a uma situação de instabilidade.

A adesão a uma convenção por parte do conjunto de concorrentes em uma determinada indústria segue o princípio da funcionalidade. A convenção é adotada, pois se mostra adequada para as empresas concorrentes. Em setores oligopólicos, constituídos por grandes empresas, que apresentam estruturas internas diferenciadas, uma convenção tal como a do *mark-up* é claramente insuficiente, pois não reconhece a diferenciação produtiva existente em cada empresa. O custo médio encontrado com a aplicação de *mark-up* tende a mascarar custos diferentes de produtos frutos de processos diferenciados.

Dados esses aspectos, o método RKW – ou o que é bem mais freqüente, o custeio por absorção, complementado pela aplicação de taxas para cobrir as despesas administrativas e comerciais, tende a ser adotado nos setores oligopólicos, quando se trata de obter os custos totais e a partir deles o preço de venda. No entanto, há que se considerar que esse método de custeio pode ser acompanhado do método de custeio direto, especialmente quando se trata de decisões relativas ao *mix* de produtos a ser mantido ou alterado, posto que permite calcular e avaliar o peso relativo da margem de contribuição dos diferentes produtos na diluição dos custos fixos e na lucratividade da empresa.

Há fatores que, num processo de retroalimentação, reforçam a adoção de métodos de custo pleno em setores oligopólicos. Por um lado, os textos de contabilidade de custos ensinam metodologias de custeio por absorção e princípios de distribuição de custos entre centros de custos. Isso possibilita relativa coordenação entre empresas concorrentes que encontram – independentemente – taxas de custos indiretos por fator de atividade (por exemplo, por hora trabalhada) relativamente próximas (BACIC, 1995). Por outro lado, é prática comum no mercado a aplicação de taxas, seja sobre custo unitário total ou sobre preço de venda para recuperar as despesas administrativas e comerciais. A prática contábil de valoração de estoques usando as bases conceituais do custeio por absorção reforça ainda mais o uso do método. A constatação dos bons resultados da coordenação entre empresas ao usar o princípio do custo total reforça adicionalmente essa rotina.

A importância dos mecanismos de coordenação é assinalada por Porter (1992), ao afirmar que a adequada interpretação dos movimentos cooperativos e a atuação como “bom” concorrente são importantes para impedir a eclosão de um estado de guerra generalizado, no qual os preços se aproximam dos custos. A maior parte do desenvolvimento teórico de Porter assume empresas atuando em setores oligopolísticos, com razoável capacidade de coordenação interna, dadas as elevadas barreiras à entrada e a possibilidade de aprendizado por parte dos agentes, que tendem a atuar por um longo período em dada indústria. Para o autor, uma situação de guerra de preços deve ser evitada, por meio da construção de uma estratégia na qual os movimentos competitivos são selecionados de forma que, simultaneamente, seja impedida a réplica dos adversários, ampliada a vantagem competitiva e preservada (ou melhorada) a estrutura da indústria. Também é importante, segundo o autor, que as empresas se comportem como “bons concorrentes”, compreendendo as regras de concorrência, mantendo hipóteses realistas, conhecendo os custos (fixos e variáveis) e fixando os preços estabelecidos, sem conceder subsídios cruzados. Isso, evidentemente, reforça os mecanismos de acumulação em mercados oligopólicos.

3 CONCORRÊNCIA, COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO NO INTERIOR DE UM CLUSTER

A aglomeração de empresas atuando em um mesmo segmento de atividade econômica, preferencialmente localizadas nas diferentes partes da cadeia produtiva da atividade em questão, caracteriza a existência de um *cluster*.

A descrição da existência de aglomerados produtivos é antiga na literatura econômica. Marshall descreve, no décimo capítulo da sua obra máxima, *Princípios de economia*, editada inicialmente em 1890, as razões pelas quais as indústrias especializadas tendem a se concentrar em certas localidades e as características dessas aglomerações. Fatores históricos, fatores relacionados com a posse de algum conhecimento que deu origem a uma indústria ou fatores relacionados com condições físicas e naturais locais explicam as razões do surgimento de indústrias localizadas especializadas. Uma vez que se estabelece, a atividade industrial especializada passa a atuar como ponto de atração de novos empresários que querem atuar no ramo, pois é nessa localidade que encontrarão a mão-de-obra especializada e os fornecedores; por sua vez os operários encontram emprego adequado para suas habilidades nesse local, as indústrias complementares se estabelecem dada a concentração da demanda local e os compradores dirigem-se à localidade, pois sabem que encontrarão variedade de artigos do gênero. Na localidade estabelece-se um ambiente de conhecimento sobre a indústria local. Diz Marshall:[...] Os segredos da profissão deixam de ser segredos, e, por assim dizer ficam soltos no ar, de modo que as crianças absorvem inconscientemente grande número deles. Aprecia-se devidamente um trabalho bem feito, discutem-se imediatamente os méritos de inventos e melhorias nas maquinarias, nos métodos e na organização geral da empresa. Se combinam com sugestões próprias e, assim, essa idéia se torna uma fonte de outras idéias novas. (MARSHALL, 1985, p. 234).

As empresas localizadas nessas aglomerações têm vantagens quando comparadas a empresas concorrentes isoladas. As vantagens provêm das economias externas que a aglomeração propicia: acesso a mão-de-obra especializada, a fornecedores, aos compradores e ao conhecimento estabelecido no local.

Caso os proprietários dessas empresas percebam que podem ter ganhos adicionais a partir de ações de cooperação (por exemplo articulando programas de vendas conjuntas ou uma central de compras ou um programa conjunto de exportação com marca única para todas as empresas etc.), passam a ganhar ganhos adicionais decorrentes dos resultados dessas ações. Se, como resultado das ações cooperativas dos agentes, forem geradas vantagens coletivas no interior desse particular sistema produtivo, caracteriza-se o que Schmitz (1997) classificou de *cluster* capaz de gerar eficiência coletiva, isto é, um *cluster* “virtuoso”, para cada uma das empresas e para o conjunto.

A eficiência coletiva, no entanto, não é um resultado natural da aglomeração de empresas de um determinado setor em uma determinada localidade. É produto de uma situação em que há clara e difundida percepção, por parte dos agentes, das vantagens de ações coletivas relativamente a ações individuais e de uma coordenada divisão de trabalho entre as empresas que, sem comprometimento do conhecimento acumulado individualmente em cada empresa, conduza a conhecimento acumulado coletivo e que promova ações inovadoras.

A maior ou menor estabilidade do ambiente econômico tem influência sobre a disposição de aderir a ações conjuntas. Em um contexto de freqüentes mudanças e turbulências, amplia-se a percepção da incerteza, que permeia o processo de tomada de decisões nas empresas. Nessas circunstâncias, torna-se lógico buscar relacionamentos mais próximos e estáveis e formas de compartilhar riscos com outros agentes, favorecendo a divisão do trabalho entre empresas. Alguns concorrentes podem tornar-se aliados visando dividir as tarefas de produção e os custos necessários para adaptar-se e capacitar-se a responder de forma rápida a essas flutuações. Se o resultado da atuação conjunta for positivo, ela tenderá a ser difundida e reproduzida como uma experiência bem-sucedida. De experiência pode passar a rotina, a um traço marcante do *cluster*, e as empresas tenderão a multiplicar as iniciativas de associações de diversas naturezas e de investimentos conjuntos, particularmente nas fases pré e pós-competitivas, como aquisição de matérias-primas, busca de linhas de financiamento para o setor na região, pesquisas para avaliar a percepção dos clientes quanto ao produto local etc.

A identificação e a valorização de complementaridades de vários tipos entre as empresas facilitam ou, mais que isso, recomendam, conforme ressaltado por Richardson (1972), o estabelecimento de ações conjuntas, de relações de cooperação. Isso se deve ao fato de que nenhuma das empresas envolvidas nas ações conjuntas reúne sozinha, e com vantagens competitivas, todas as competências requeridas para a realização do conjunto de atividades envolvidas no acordo.

A formação de rede de cooperação no interior do *cluster* pode propiciar redução de custos, racionalização dos processos de produção e comercialização, aumento da qualidade dos produtos, flexibilidade para adaptar as empresas aos requisitos impostos pelas mudanças no ambiente, entre outros benefícios. A cooperação pode ser crucial para, por exemplo, um projeto específico, caso da construção de condições para que os produtos do *cluster* alcancem mercados externos. Abrem-se espaços para relações de cooperação. Pelo reconhecimento de dependência mútua, as relações tenderiam a ser caracterizadas por maior confiança e menores assimetrias. A interdependência torna evidente que a posição de “ótimo” de cada empresa está submetida à posição de “ótimo” das demais (SOUZA, 1995). Como as complementaridades são visíveis, a cooperação surge com mais facilidade, como uma necessária, ainda que não mais que efêmera, prática empresarial.

A disposição para cooperar tenderá a perdurar enquanto houver a percepção de cada um dos participantes de que seus resultados dependem não apenas da contribuição de suas próprias atividades, mas das desenvolvidas pelos demais, isto é, percepção de complementaridade e de suas vantagens, o

reconhecimento da complementaridade mútua, o aumento de qualquer uma das atividades ampliando a lucratividade marginal de cada uma das atividades do grupo (MILGROM; ROBERTS, 1992).

No caso de um projeto de exportação dos produtos do *cluster*, ficam evidentes as vantagens de agir conjuntamente, pois esforços individuais, além de provavelmente inviabilizados pelos elevados custos, teriam alcance limitado pela insuficiência de produzir na escala requerida para as exportações, mas também pelas dificuldades de obter individualmente a necessária confiança de importadores. A atuação conjunta levará nesse caso à valorização das possíveis capacidades individuais, que, isoladamente, dificilmente seriam percebidas por potenciais clientes. Aplica-se aqui a argumentação de NORTH (1990), sobre as vantagens da cooperação mesmo para a consecução de objetivos individuais.

Mesmo em termos das definições das estratégias no interior do *cluster* para o seu posicionamento diante de outros conjuntos de produtores, devem ser identificadas as áreas em que deve prevalecer a concorrência entre empresas, e aquelas em que se deve fugir do confronto no interior do *cluster* para fortalecer a capacidade de disputar espaços com concorrentes externos ao *cluster*. Por exemplo, investindo conjuntamente em inovações que beneficiarão o produto do *cluster*, tornando sua marca conhecida ou a fortalecendo, e, por essa via, cada uma das empresas. Uma das possíveis vantagens da atuação conjunta é o compartilhamento ou a diluição de determinados custos fixos, como os de campanhas de divulgação; custos de compra de determinadas matérias-primas e insumos também podem ser reduzidos dessa maneira.

Relações com maior conteúdo de cooperação abrem espaço para a compatibilização da competição inerente à concorrência com a criação de vantagens coletivas, resultando em uma forma de organização dos agentes e em uma estrutura que permite avançar da forte concorrência em preços para a concorrência com base na diferenciação de produtos, com maior flexibilidade, portanto. Reconhecidas as vantagens de arranjos cooperativos, tenderia a ser reconhecida também a importância da presença de organizações, associações, por exemplo, de apoio ao aproveitamento ou desenvolvimento e consolidação das competências locais de maneira que se forme uma “massa crítica” significativa.

As vantagens oriundas da atuação conjunta dependem, para existir, muito mais da decisão de adesão dos empresários que interagem no *cluster* do que de medidas de apoio governamental. Para tanto, é evidente a necessidade de identificação de um objetivo/projeto comum, que, na percepção dos empresários, possa ser mais bem realizado pela combinação e coordenação de habilidades individuais em estratégias coletivas, mas de forma que preserve a autonomia de cada um dos agentes. Nota-se o papel fundamental da presença de instituições, no sentido que lhes atribui NORTH (1990), relacionado aos padrões do comportamento dos agentes econômicos. Enfatizando esse ponto, transcreve-se trecho de BURLAMAQUI (2001, p. 8): “São as instituições que estruturam os incentivos, e delimitam as fronteiras, para as atividades e ação coletiva numa sociedade; sejam elas econômicas, políticas,

culturais ou religiosas. Desse modo, as mudanças institucionais condicionam as formas através das quais as sociedades evoluem no tempo, e por essa via afetam seu desempenho econômico”.

Para compatibilizar a aparente incompatibilidade concorrência/coordenação são necessários mecanismos de coordenação que, além de contribuir para atenuar os efeitos de instabilidades no ambiente e das incertezas relacionadas aos processos cooperativos, permitam, sem perda da autonomia no processo decisório de cada empresa, identificar as necessárias convergências para o alcance de eficiência coletiva. Esse alcance pode ser inviabilizado se o padrão de comportamento dos agentes for marcado pela desconfiança e pela resistência a ações cooperativas, isto é, se as instituições no interior do *cluster* não forem positivas nesse sentido.

4 PROBLEMA DE PESQUISA

Tal como discutido na segunda parte deste trabalho, parece claro que diversos autores reconhecem a importância dos mecanismos de coordenação, e, como um deles, a relevância da aplicação do princípio do custo total. A visão teórica dos autores privilegia, no geral, os setores oligopolísticos. Uma questão que surge quando se trata de estudar as pequenas e médias empresas, as que por sua natureza atuam em mercados competitivos, é saber se nos setores competitivos se desenvolvem mecanismos de coordenação para determinar custos e preços que contribuem de certa forma com a recuperação do custo total e com a obtenção de lucro. A questão a responder é se é possível observar métodos de custeio e de determinação de preços que funcionem como mecanismos de coordenação em setores competitivos.

O fato de que as empresas de Ibitinga estão localizadas em um *cluster* leva a perguntar também se a natural troca de informações e conhecimentos que ocorre no interior de um *cluster* levou a algum tipo de ação conjunta das empresas para identificar o método de custeio mais adequado para a natureza de suas operações.

Outra questão, relacionada com as duas anteriores, é saber qual o processo seguido por cada empresa para escolher determinado método. Como se estabeleceu a rotina para determinar preços? Foi objeto de cálculo prévio considerando um orçamento de custos em condições operacionais normais? Foi afetada por decisões conjuntas das empresas?

Para responder, mesmo que de forma parcial, às questões, serão estudados os métodos para determinar custos e formar preços das empresas da aglomeração setorial de Ibitinga. A entrada dessas empresas no mercado é relativamente recente (em torno de 15 anos), o que possibilita a preservação da memória do porquê e do como um dado método de determinação de custos e preços foi escolhido.

Cabe esclarecer, como limitação dos resultados que serão apresentados, que o comportamento das empresas em aglomerações produtivas (*clusters*) pode ser diferente do que pode ser observado no caso de firmas individuais atuando fora dessas aglomerações. Ou seja, os resultados encontrados aplicam-se

mais a empresas dentro dessas aglomerações. Além disso, os resultados aplicam-se especificamente a uma única aglomeração de empresas, a das empresas de cama, mesa e banho do município de Ibitinga. Portanto, embora importantes para aprofundar os conhecimentos sobre os mecanismos de coordenação na determinação de custos unitários e na formação de preços em aglomerados de pequenas empresas, não podem ser generalizados.

5 MÉTODO E DESCRIÇÃO DA AMOSTRA

Na realização do trabalho foram utilizadas as informações obtidas com a pesquisa de campo coordenada pelos autores, entre março de 2003 e julho de 2004, no âmbito do projeto “Aumento da Competitividade das Micro e Pequenas Indústrias localizadas em Arranjos Produtivos Locais (APLs) do Estado de São Paulo”, em convênio entre o Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (IE-UNICAMP) e a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP).

Segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), operavam em Ibitinga, no período de realização da pesquisa, um total 315 estabelecimentos atuando na fabricação de produtos têxteis e na confecção de artigos de vestuário, que tinham ao menos um empregado formalmente registrado (Quadro 1). O município responde por 3,09% do emprego no segmento de fabricação de produtos têxteis no estado de São Paulo e por 1,13% no Brasil. A importância no número total de estabelecimentos é bem maior (8,57% e 2,75%, respectivamente), o que indica o reduzido tamanho médio dos estabelecimentos de Ibitinga com relação aos estabelecimentos do resto do Brasil.

Quadro 1 – Ibitinga: segmentos relacionados à fabricação de bordados: número de estabelecimentos formais sem RAIS negativa e de empregados por porte do estabelecimento (2001)

| | Número por porte do estabelecimento | | | | | Total |
|---|-------------------------------------|--------------------|--------------------|----------------------|------------------|-------|
| | De 1 a 19 empr | De 20 a 49 empr | De 50 a 99 empr | De 100 a 499 empr | 500 ou + empr | |
| Estabelecimentos - Número | | | | | | |
| Fabricacao de produtos texteis | 213 | 24 | 12 | 1 | 1 | 251 |
| Confeccao de artigos do vestuario e accessorios | 61 | 2 | 1 | 0 | 0 | 64 |
| Empregados - Número | | | | | | |
| Fabricacao de produtos texteis | 891 | 704 | 780 | 119 | 677 | 3.171 |
| Confeccao de artigos do vestuario e accessorios | 227 | 65 | 70 | 0 | 0 | 362 |
| Estabelecimentos (%) | | | | | | |
| Fabricacao de produtos texteis | 84,86 | 9,56 | 4,78 | 0,40 | 0,40 | 100 |
| Confeccao de artigos do vestuario e accessorios | 95,31 | 3,13 | 1,56 | 0,00 | 0,00 | 100 |
| Empregados (%) | | | | | | |
| Fabricacao de produtos texteis | 28,10 | 22,20 | 24,60 | 3,75 | 21,35 | 100 |
| Confeccao de artigos do vestuario e accessorios | 62,71 | 17,96 | 19,34 | 0,00 | 0,00 | 100 |

Fonte: BACIC, M.J. E BACIC, M. E. (2004). Elaboração NEIT-IE-UNICAMP, a partir dos dados da Rais/MTE 2001

Ao longo da investigação foram contatadas empresas que pertencem aos segmentos de 20 a 49 empregados e de 50 a 99 empregados. Essas empresas foram objeto do projeto anteriormente

mencionado, que visava melhorar as condições de competitividade do APL. As empresas dos segmentos focados na pesquisa são 39 no total, conforme Quadro 1, e respondem por aproximadamente 50% do emprego formal industrial do setor no município. Desse conjunto de 39 empresas foram estudadas 13 (1/3 do total). Das 13 empresas, dez atuam no segmento de cama, mesa e banho e três no segmento de enxoval para bebês.

As empresas estudadas foram selecionadas a partir de seu interesse de participar do projeto, o que implicava compromisso de receber os pesquisadores, abrir todas as informações, responder aos questionários, implantar as melhorias recomendadas e participar das reuniões para o desenvolvimento produtivo local. Além das empresas mencionadas, foram entrevistados os principais fornecedores e clientes, o que permitiu desenhar um quadro amplo da cadeia produtiva. Adicionalmente, foram pesquisadas as fontes bibliográficas disponíveis sobre o município de forma que se entendesse o quadro histórico-econômico local.

As empresas estudadas são, conforme a classificação do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), de pequeno porte. Entretanto, diferentemente das firmas menores, possuem estrutura administrativa já com certo tamanho e com especialização funcional. Isso permite ao empresário delegar funções e dedicar maior atenção à participação em ações não ligadas com as tarefas do dia-a-dia, como, por exemplo, reuniões em que são discutidas estratégias que visam ao interesse coletivo de um grupo de empresas e ações para desenvolver projetos comuns. Essa é a razão básica do foco da referida pesquisa nas empresas desse porte.

Para as entrevistas, os autores aplicaram pessoalmente, em cada empresa, um questionário semi-estruturado com questões abertas e fechadas, com o objetivo de diagnosticar aspectos da estrutura administrativa, produtiva, comercial e financeira, a natureza das relações com fornecedores e clientes, o uso da tecnologia e a qualificação de proprietários e funcionários. Adicionalmente, outros dados foram coletados, de forma que se registrasse a história de empresa, as opiniões do empresário sobre o APL e sobre as condições de concorrência e de fornecimento e sua visão estratégica. As informações sobre métodos usados para determinação de custos e preços mereceram parte específica no mencionado questionário semi-estruturado. As informações coletadas abrangeram: média mensal de receitas e custos, estrutura de custos, método de custeio usado segundo informação do empresário, exemplos de determinação de custos e preços de produtos vendidos. Foram entrevistados os proprietários e gerentes das empresas.

6 RESULTADOS

6.1 Caracterização da Aglomeração Setorial de Empresas (*cluster*) de Bordado de Ibitinga

Ibitinga concentra um conjunto significativo de fabricantes de produtos de cama, mesa e banho e de enxoval para bebês, constituindo o que se chama de aglomeração setorial de empresas, APL ou

cluster, denominação mais usual atualmente (ao longo desta exposição utilizam-se os três termos, mas com o cuidado de distinguir o que se chama de “*cluster* virtuoso”). A imagem desse *cluster* está associada ao bordado (apresenta-se como a capital do bordado). A tradição do local em bordado manual foi sendo construída a partir dos anos de 1950; trata-se de um caso de *cluster* que surgiu espontaneamente e não como resultado de ações de políticas de desenvolvimento local, como é o caso de alguns *clusters* (isso não significa que se esteja argumentando que políticas governamentais nacionais e locais sejam desnecessárias quando estabelecido o *cluster*). Inicialmente a atividade era desenvolvida em caráter domiciliar por uma pioneira que trouxe o conhecimento da Ilha da Madeira. Esse conhecimento foi sendo difundido entre as mulheres da localidade e até a década de 1970 permaneceu no âmbito domiciliar. A distribuição das peças era realizada por uma rede informal de pessoas que, partindo de Ibitinga, iam vendendo os produtos pelo Brasil afora.

A atividade foi-se expandindo pela cidade e já no início da década de 1970 existia uma forte rede informal de bordadeiras em domicílio. Comerciantes de São Paulo iam a Ibitinga e adquiriam a maior parte da produção para vender na capital. Comerciantes de São Pedro, município que era conhecido como a capital do bordado, também se abasteciam em Ibitinga. Esse, aliás, foi um dos fortes argumentos para justificar que o uso da denominação “capital do bordado” por Ibitinga era pertinente e poderia ser mantido; afinal, a produção de Ibitinga abastecia o comércio de São Pedro. A produção local era também distribuída em lojas ao longo do estado de São Paulo e Paraná, além de atender a demandas pontuais.

No início dos anos de 1970 duas mudanças significativas – uma de caráter técnico e outra de mercado – alteraram o cenário. Em 1972, um representante local de uma fábrica de máquinas de costura conseguiu adaptar uma máquina para a atividade do bordar e passou a vendê-la independentemente da fábrica. A adaptação caseira de uma máquina de costura marcou o início do bordado à máquina, em substituição aos tradicionais bordados manuais ou auxiliados por máquinas. A utilização da máquina permitiu aumentos de quase sete vezes na rapidez de execução do bordado. Esse bordado continua tendo uma forte característica artesanal, dado que a máquina é simples instrumento auxiliar, porém mais eficiente que a tecnologia anterior. A qualidade do bordado continua sendo dependente da perícia da bordadeira. A fabricante das máquinas, identificando o potencial de mercado, passou a fabricá-las adaptadas para venda no mercado internacional. Ademais, passou a oferecer aulas grátis de bordados com o uso de máquina e formou quase cinco mil pessoas na atividade.

Pelo lado do mercado, o município vivia uma crise desde 1969. A empresa Centrais Elétricas de São Paulo (CESP) havia desativado sua usina, dispensando 10 mil operários. Simultaneamente, outra atividade local, a avicultura, perdia competitividade. Com isso, a atividade do bordado tornou-se estratégica para a localidade. A partir de algumas iniciativas, foi organizada, em 1974, a Primeira Feira do Bordado de Ibitinga. Nos dias de realização, a feira atraiu grande quantidade de turistas, e todos os produtos foram vendidos. A partir de então Ibitinga ficou conhecida pela qualidade de seus bordados.

Considerando-se os objetivos deste trabalho, interessa destacar um dos efeitos colaterais não esperados do sucesso na divulgação de Ibitinga como forte centro produtor de peças bordadas. A ampla divulgação mostrando a existência de uma capital nacional do bordado e os resultados da primeira feira despertaram a atenção da fiscalização: afinal, como uma “capital nacional do bordado” poderia ter tão poucas empresas legalizadas? Houve uma grande *blitz* e constatou-se que, de fato, poucas empresas estavam legalizadas, e muitas foram autuadas. Em decorrência, os idealizadores da campanha de divulgação foram considerados os culpados pela presença da fiscalização e ao longo do debate sobre a necessidade de legalização das empresas criaram-se feridas nos relacionamentos entre os diversos agentes locais, gerando um ambiente de desconfiança.

As resistências foram sendo atenuadas pela soma dos resultados positivos da divulgação, que transformou a estrutura produtiva e comercial local, que cresceu de forma explosiva a partir de meados dos anos de 1970. As feiras continuaram de forma ininterrupta a partir de 1974 e em 2002, ano da trigésima feira, foi inaugurado um pavilhão de exposições, local definitivo para a feira. Entretanto, esse momento de desconfiança entre os agentes continua marcado na história do *cluster* e de alguma forma integra o conjunto de elementos que podem dificultar a construção de relações de maior cooperação entre as empresas que constituem o sistema produtivo local. Outros elementos sobressaem ao se considerar a evolução desse centro produtor.

No cenário recessivo dos anos de 1980, destacou-se um movimento de diversificação quase natural, surgindo as primeiras empresas de cama, mesa e banho, que aplicavam bordados artesanais nos seus produtos, usando a rede de bordadeiras informais. Surgiram também empresas dedicadas a fazer produtos de cama e banho para bebês. A retração do mercado e a necessidade de baixar custos levaram à aplicação de estampados, adquirindo-os de fornecedores externos (tinturarias e estamparias localizadas em outros municípios), dada a falta de competências locais. Levou também a pressões de preço das empresas sobre as bordadeiras informais, que, em função da menor remuneração, passaram a fazer bordados com perda de qualidade, o “bordado matado”. Os efeitos foram tão fortes que passaram a integrar a imagem dos produtos locais. Em outra esfera, mas igualmente prejudicial ao conjunto da produção local, isto é, ao *cluster*, em uma espécie de ineficiência coletiva, a menor demanda por bordados artesanais e as pressões de preços criaram animosidade entre empresas e bordadeiras, o que foi aproveitado por advogados locais, incentivando as bordadeiras a solicitar seus direitos trabalhistas.

O reconhecimento da legitimidade de tal demanda obrigou as empresas a pagarem multas pesadas e marcou um fosso na relação entre as bordadeiras e os empresários. Em estratégias de reação, as empresas maiores passaram a comprar máquinas de bordados computadorizadas, evitando o uso de bordado artesanal em seus produtos. Empresas informais ou pequenas continuaram a demandar o bordado, mas a baixo preço, o que levou ao predomínio de “bordado matado” na maioria dos produtos expostos no comércio local. Empresas maiores, e com produtos de qualidade relativamente melhor, vendem em lojas próprias ou para clientes ao longo do Brasil, mas produtos de qualidade ainda

distante dos padrões de empresas líderes do setor. No conjunto, esse processo de ineficiência coletiva – em contraste com a noção de eficiência coletiva que alguns *clusters* conseguem alcançar –, conforme destacado por Schmitz (1997), fez com que o padrão dos produtos locais se afastasse cada vez mais daquele caracterizado pelos produtos da Ilha da Madeira.

O nome Ibitinga passou a ser associado a produtos sem muita qualidade. Essa imagem foi sendo difundida e consolidada, visto que esse tipo de mercadorias predomina no comércio local. No entanto, não chegou a representar uma limitação para obtenção de rentabilidade, visto que há muitos compradores de baixa renda interessados em produtos de preços relativamente baixos. Como não há maior dificuldade em produzir linhas de produtos de baixa e boa qualidade simultaneamente, as empresas tendem a abraçar os dois segmentos. A ausência de *trade-off* (em aspectos técnico-produtivos) na definição da qualidade das linhas de produtos possibilita tal flexibilidade e deixa a escolha a critério das definições mercadológicas do momento. Essa flexibilidade, se favorável por um lado, não obriga as empresas a uma escolha estratégica definitiva sobre seu perfil produtivo e dificulta o aprofundamento nas ações para desenvolver produtos de alta qualidade.

Esse cenário é agravado pela limitada capacidade de parte dos empresários em identificar oportunidades de diferenciação de produtos, focando excessivamente as ações na redução de custos. Embora haja reconhecimento da importância de custear adequadamente os produtos, tanto que para cada uma das empresas o sistema de custos é um segredo a preservar, não se acumulou conhecimentos suficientes para calcular de maneira relativamente segura o total de custos, considerando as especificidades de cada empresa, o que faz com que cada uma seja uma tomadora de preços. O conjunto dessas restrições leva à criação de um ambiente hostil ao surgimento e à consolidação de instituições (no sentido de padrões de comportamento dos agentes e no sentido usual de organizações de apoio) que favorecem a construção de relações de cooperação entre os agentes locais, dificultando sobremaneira a superação da ineficiência coletiva, que tende a caracterizar o *cluster*. Uma explicação para esse ambiente frágil institucionalmente pode ser buscada na conjugação do perfil geográfico do município, que é isolado, e do perfil dos empresários, nascidos no meio local e que, portanto, adquiriram suas competências a partir do saber local, interagindo pouco com outros ambientes.

A falta de organizações locais capazes de oferecer apoio tecnológico e desenvolvimento de um repertório estético (de maneira mais ampla, a ausência de governança) levou a uma formação muito focada no empirismo e pobre no referente aos aspectos estéticos e produtivos (o município não possui escola técnica e a formação das pessoas é por tradição familiar ou no próprio emprego). Essa limitação tem efeitos em termos da criação de produtos locais de melhor qualidade, e significa um sério desafio aos produtores formalizados de Ibitinga, dado que concorrentes de outros locais avançam continuamente na relação valor/custo, o que pode estreitar fortemente o mercado dos produtores de Ibitinga e deslocá-los para segmentos de mercado não rentáveis. Ademais, aprofunda a natureza pouco cooperativa das relações entre empresas.

Essa característica estende-se para as relações com os fornecedores, que tendem a privilegiar o custo e se aproximam de relações de mercado. Não se observam ações conjuntas com fornecedores de tecidos ou acabamentos para desenvolver artigos exclusivos ou diferenciados. Não há o hábito entre as empresas de Ibitinga de visitar as fábricas dos fornecedores e de discutir com eles aspectos específicos para suas coleções. O fator de decisão é o preço oferecido pelos fornecedores; o preço também tende a orientar as relações de terceirização, nas quais o preço pesa mais do que as competências dos terceiros. Nessas condições, a concorrência tende a intensificar-se e a centrar-se cada vez mais em preços (constatação de ausência de capacidade de concorrer em diferenciação), com efeitos negativos sobre a lucratividade do segmento no município, acentuando suas fragilidades e pressionando a lucratividade de cada uma das empresas.

Ações conjuntas podem ser a escolha mais indicada também para desenvolver a capacidade de rápida adaptação a transformações no ambiente concorrencial do *cluster*. A multiplicação de ações nesse sentido pode alterar seu perfil na direção da obtenção de vantagens coletivas além daquelas típicas da localização próxima. Os efeitos negativos da intensa rivalidade no interior do *cluster* poderiam ser consideravelmente atenuados se houvesse uma mudança no comportamento das empresas no sentido de aprenderem a jogar para não destruir o prêmio esperado pelo jogo, ou seja o lucro (BACIC; BACIC, 2004).

6.2. O Modelo de Custeio no *Cluster* de Ibitinga

Dez das 13 empresas estudadas usam um método muito parecido para determinar o custo unitário total dos produtos: determinam o custo da matéria prima + materiais secundários + serviços de terceiros + custo da mão-de-obra direta. Encontrado o custo direto dividem esse valor por um fator que oscila entre 0,75 e 0,85 para determinar o preço de venda antes de impostos. A diferença entre os custos diretos e o preço de venda assim calculado corresponde a um acréscimo entre 18% e 33% sobre os custos diretos e serve para cobertura dos custos indiretos, das comissões e para obtenção da margem de lucro.

O modelo dominante de determinação de custos e formação de preços é o seguinte:

Matéria-prima
+ Materiais secundários
+ Serviços de terceiros
+ Mão-de-obra direta
= Total de custos diretos

Preço de venda antes de impostos (dividir custos diretos por um valor entre 0,75 e 0,85).

As outras três empresas agem de forma semelhante, mas não consideram o valor da mão-de-obra direta para determinar o custo direto. A principal razão é que têm poucas operações internas e usam maior volume de serviços de terceiros.

A faixa que vai de 15% a 25% do preço de venda pode oscilar em função da diferenciação entre produtos, segmentos de mercado diferentes a serem atingidos e descontos que são concedidos na negociação com os clientes.

Uma análise da política de apuração seguida pelas empresas mostra que para se manterem no mercado as empresas não podem ter em sua estrutura média de custos custos indiretos superiores a uma faixa que vai de um mínimo de 18% ($100/1-0,15$) a um máximo de 33% ($100/1-0,25$) dos custos diretos (matéria-prima + material secundário + serviços de terceiros + mão-de-obra direta). Na prática, os custos indiretos devem ser menores, dada a necessidade de deixar espaço para a margem de lucro.

O espaço existente para aplicar custos indiretos é pequeno, o que explica a dificuldade das empresas no referente à obtenção de lucro (a margem das empresas estudadas oscilava entre -4% e +7%). Ou seja, a política de apuração seguida pelas empresas, como um todo, mesmo que aderente ao princípio do custo total, deixa pouco espaço para a obtenção de lucro. O lucro obtido acaba sendo apropriado como pró-labore pelo empresário, deixando pouco espaço para a acumulação. Diferentemente de setores oligopolizados, nos quais a aplicação do princípio do custo total é elemento importante para a acumulação, um segmento como o de cama, mesa e banho de Ibitinga, cujas características estruturais o aproximam do “tipo” competitivo (pouca diferenciação e concorrência predominantemente em preços, chegando a práticas predatórias), permite basicamente a recuperação de custos, mas não a obtenção de lucro suficiente para o crescimento da empresa. Para melhor entender esse aspecto, vale retomar a argumentação no item 6.1 (“Caracterização da Aglomeração Setorial de Empresas (*cluster*) de Bordado de Ibitinga”) deste trabalho, no qual se deu destaque às bases concorrencias das empresas locais, fundamentalmente: baixa diferenciação, tendência a copiar produtos dos concorrentes e baixa qualidade. Essas práticas têm como resultado a redução do preço.

Para responder à questão sobre como se estabeleceu a rotina para determinar preços, é relevante resgatar a história da difusão do método entre as empresas do município. O segmento de cama, mesa e banho (e a correlata de artigos para bebês) ampliou-se no município na década de 1980, mas basicamente com a entrada de pequenas empresas. Os empresários vinham de empresas menores dedicadas à elaboração de bordados e não tinham experiência gerencial prévia em empresas mais complexas e de porte comparativamente maior.

A prática de custear produtos e determinar preços usando o método relatado surgiu inicialmente em uma empresa que contratou um analista de sistemas para lhe auxiliar na determinação de custos de produtos. O analista desenvolveu um programa de cálculo de custos e formação de preços que exigia o cadastramento, para cada produto, do valor de materiais, serviços de terceiros e de mão-de-obra direta. Sugeriu ainda acrescentar 20% sobre preço para cobertura de outros custos e para o lucro. Esse

profissional passou a vender o programa para outras empresas, e, adicionalmente, o programa foi copiado por outros analistas, e assim o método relatado foi sendo difundido e consolidou-se como prática no interior do *cluster*. Cabe notar que as empresas não estão cientes de que utilizam um método semelhante. Individualmente, cada uma considera seu sistema de custeio um grande segredo que não deve ser revelado aos concorrentes. Quando foi realizada a pesquisa, a maior preocupação das empresas era exatamente a de que a informação pudesse cair nas mãos dos concorrentes.

Observa-se que não houve nenhuma análise prévia da estrutura de custos na empresa nem da adequação do método à estrutura média de custos da empresa. Uma vez adotado, o método acabou funcionando como um espantalho, obrigando as empresas a nele se manterem, mesmo que muito apertado; isto é, os custos indiretos devem ser mantidos dentro dos limites que surgem da aplicação do método. Empresas que não conseguem operar dentro do parâmetro definido são excluídas do mercado. Dado certo conjunto de práticas de gestão existentes (que geram custos indiretos), o tamanho de mercado acaba determinando o número máximo de empresas que podem operar.

O método, e os preços a partir de seu uso, servem como meio de coordenar coletivamente o processo de determinação de custos e preços, favorecendo a sobrevivência de determinado conjunto de empresas, mas, dadas as práticas competitivas adotadas pelas empresas, o espaço para a lucratividade é estreito. Permite assim coordenar o processo de formação de preços, dentro de um conjunto de empresas que não têm competências internas para determinar custos de produtos a partir de métodos mais complexos, impedindo guerras de preços que poderiam ser fatais para algumas – ou a maioria – das empresas. Nesse aspecto, a adoção coletiva do mesmo método permite minimizar os problemas que surgem da aplicação de custos indiretos sobre o valor dos materiais e eventuais discrepâncias entre preços que surgiriam caso as empresas adotassem cada uma um método diferente.

Com a difusão e adesão da maior parte das empresas a um determinado método de custeio, decorrência quase natural da aglomeração de empresas de um mesmo setor em uma mesma localidade, esse sistema acaba exercendo o papel de uma convenção interna ao *cluster*. Ainda que não seja reconhecida em cada uma das empresas, acaba funcionando também como um atenuador da incerteza no processo de tomada de decisões e como elemento de coordenação. Cumpre o papel de conferir certo padrão, certa regularidade e certo conforto nas decisões de preço.

A adesão a uma convenção, a uma fórmula comum (que se transformou em convenção pela difusão) para determinar o preço, pode reduzir a incerteza e evitar que sejam praticados preços abaixo do custo variável, o que inviabilizaria boa parte das empresas e encolheria o *cluster* tanto em termos de número de empresas, quanto de sua rentabilidade. No entanto, isso não é suficiente para alçá-la à condição de convenção benéfica ao *cluster*. Para tanto, a adesão a ela teria de contribuir, o que não ocorre, para facilitar a coordenação entre as empresas concorrentes, atenuar a intensidade das forças competitivas e colaborar para manter ou expandir a rentabilidade do setor. Isso significa práticas de diferenciação de produtos e de melhoria de qualidade. O sistema comum representa então um meio de preservar o *cluster*, a despeito de não ser assim reconhecido pelos tomadores de decisão.

Um contador poderia ficar preocupado com os erros óbvios do método de custeio adotado pelas empresas: 1) a taxa de aplicação de custos indiretos não é determinada a partir de um estudo da estrutura de custos totais e 2) um componente da base, que serve para aplicar os custos indiretos, induz a erros, tal como observado por Neuner (1970). A solução desses problemas, mesmo sendo importante, não resolve os problemas de fundo dessas empresas, que é sua incapacidade de gerir custos na perspectiva de criar valor para seus clientes e diferenciar produtos. A determinação do preço com base apenas nos custos evidencia o fato de não haver reconhecimento de que as empresas podem atuar de forma que diferenciem seus produtos e de que para além dos custos interessa o preço que os consumidores estarão dispostos a pagar, e isso depende de seus gostos e da comparação com o preço de produtos similares.

7 CONCLUSÃO

Ao longo do trabalho procurou-se mostrar que, mesmo em segmentos produtivos de pequenas empresas localizadas em aglomerações setoriais e que se aproximam do que em teoria se classifica como setores do tipo competitivos (em contraste com setores oligopolizados) ou, mais corretamente, com menor grau de oligopólio, é possível encontrar mecanismos de coordenação entre as empresas. Esses mecanismos de alguma forma contribuem para a manutenção de certa lucratividade mínima (que seria equivalente a um pró-labore), que permite certo padrão de vida aos empresários. Assim, o estudo aqui exposto focou a aglomeração setorial de Ibitinga, configuração industrial no formato de *cluster* relativamente recente, de forma que foi possível resgatar os elementos que levaram a um determinado mecanismo de coordenação, no caso, um método de determinação de custos e preços.

Constatou-se que, especificamente no que tange ao cálculo dos custos dos produtos, embora haja reconhecimento da importância de custear adequadamente os produtos, tanto que para cada uma das empresas o sistema de custos é um segredo a preservar, não se acumulou conhecimentos suficientes para calcular de maneira relativamente segura o total de custos, considerando as especificidades de cada empresa. O método de cálculo dos custos e de determinação do preço dos produtos difundiu-se por imitação (cópia) e não a partir de ações deliberadas e coordenadas por parte dos agentes. Funciona como uma convenção, mas não percebida, pois individualmente cada empresa considera ter um sistema próprio e único de custeio. Essa percepção dos empresários é falha, pois se assim fosse, os preços praticados teriam de ser tão díspares quanto as especificidades de custos, especialmente os indiretos, das empresas. Como os custos diretos, pela natureza dos produtos, não são muito diferentes, a diversidade de preços refletiria diferenças em qualidade e nas estruturas administrativas, por exemplo.

Conforme ressaltado na revisão da literatura, aglomerações de empresas requerem alguma forma de coordenação, sob pena de as ações independentes dos agentes levarem à compressão do lucro médio no interior da aglomeração e ao menos para parte das empresas que lá se inserem. Na ausência de

ações coordenadas, caso do APL de Ibitinga, o que se verificou na pesquisa é que embora aderente ao princípio do custo total, prevendo uma margem para o lucro, o espaço para este é estreitado pelas condições de concorrência verificadas entre as empresas. Isso faz com que cada uma seja uma tomadora de preços e que no conjunto das empresas seja bastante reduzida a percepção quanto aos benefícios de ações interativas visando reduzir os custos no interior do *cluster*. Em contrapartida, esse espaço estreito representa um tipo de proteção e de barreira à entrada de novas empresas, visto que delimita, para baixo, a lucratividade. Empresas com estruturas de custo indiretos acima da média (compatível com preço médio praticado no *cluster*) terão de espremer a porção destinada ao lucro, a não ser que ofereçam produtos nos quais os clientes vejam mais valor, isto é, que se distingam positivamente no conjunto do *cluster*. Em outros termos, como não há muitas possibilidades de repasse de custos a preços, o que por sua vez reflete as condições estruturais desfavoráveis, aumentos de custos tendem a espremer o lucro.

A superação dessa situação exigiria ações coordenadas que permitissem escapar do estágio de comparabilidade do conjunto dos produtos locais. O sistema de custos difundido e praticado pelas empresas é quase uma convenção natural pelas condições de proximidade dos produtores e pelo recurso a fornecedores similares de matérias-primas e demais insumos. Representa certo tipo de coordenação (papel reconhecido pela teoria econômica), embora não deliberada, de determinação de preços, impedindo a propagação de uma guerra de preços que seria prejudicial para o *cluster* como um todo e da qual não se saberia quais empresas sairiam vencedoras. Essa funcionalidade manifesta-se mesmo que o método não seja difundido para todas as empresas. A adesão a tal convenção (que não elimina a necessidade de outras formas de coordenação) por um conjunto relevante de empresas contribui para que não haja uma guerra de preços que leve à instabilidade com pesados efeitos sobre a rentabilidade no interior do *cluster*.

REFERÊNCIAS

BACIC, M. J. Función coordinadora del “full-cost” en los mercados de preços administrados: el papel del costeo por absorción. In: GONZALO ANGULO, José; CARMONA MORENO, Salvador (Orgs.). *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para gestión*. Madrid: Editora do Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, 1995. pp. 417-428.

_____. *Administración de costos: proceso competitivo y estrategia empresarial*. Bahía Blanca: Editorial de la Universidad Nacional Del Sur, 2004.

_____.; BACIC, M. E. *Relatório final sobre o Arranjo Produtivo Local de Ibitinga*. Projeto Aumento da Competitividade das Micro e Pequenas Indústrias Localizadas em Arranjos Produtivos Locais (APLs) do Estado de São Paulo. Campinas: Núcleo da Economia Industrial e da Tecnologia (NEIT), Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, 2004.

BOTTARO, O. *El criterio económico de ganancia en la contabilidad*. Buenos Aires: Macchi, 1982.

BRONZO, M.; HONÓRIO, L. O institucionalismo e a abordagem das interações estratégicas da firma. *RAE - eletrônica*, v. 4, n. 1, art. 5, jan./jun. 2005.

- BURLAMAQUI, L. Economia institucional, economia evolucionária e sociologia econômica: em direção à recuperação de um diálogo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMISTAS, 21., 2001, Recife. *Anais...* Recife: s.ed., 2001.
- EICHNER, A. S. *Towards a new economics: essays in post-keynesian and institutionalist theory*. London: McMillan, 1985.
- HALL, R.; HITCH, C. Price theory and business behavior. *Oxford Economic Papers*, n. 2, maio 1939. [Reimpresso em WILSON, T; ANDREWS, P. W. S. (Eds.). *Oxford studies in the price mechanism*. Londres: Oxford University Press, 1951.]
- HALL, P. A.; SOSKICE, D. An introduction to varieties of capitalism. In: HALL, P. A.; SOSKICE, D. (Eds.). *Varieties of capitalism: the institutional foundations of comparative advantage*. New York: Oxford University Press, 2001. pp. 1-68.
- KALECKY, M. *Theory of economic dynamics*. London: George Allen & Urwin, 1952. [Tradução para o português: *Teoria da Dinâmica Econômica*. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.]
- KANDIR, A. *A dinâmica da inflação*. São Paulo: Nobel, 1988.
- KOUTSOYANNIS, A. *Modern microeconomics*. Londres: The MacMillan Press, 1981.
- LANGLOIS, R. (Ed.). *Economics as a process: essays in the new institutional economics*. New York: Cambridge University Press, 1986.
- MALLO, C.; KAPLAN, R.; MELJEM, S.; GIMÉNEZ, C. *Contabilidad de costos y estrategia de gestión*. Madrid: Pearson, 2000.
- MARSHALL, A. *Princípios de economia*. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.
- MEIRELLES, J. G. P. *Tecnologia, transformação industrial e comércio internacional: uma revisão das contribuições neoschumpeterianas, com particular referência às economias de América Latina*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, 1989.
- MILGROM, P.; ROBERTS, J. *Economics, organization and management*. New Jersey: Prentice Hall International Editions, 1992.
- NELSON, R.; WINTER, S. *An evolutionary theory of economic change*. Massachusetts/London: The Belknap Press of Harvard University Press, 1982.
- NEUNER, J. *Contabilidad de costos*. 2. ed. México: Uteha, 1970.
- NORTH, D. C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.
- PATON, W. A. Costos de distribución y valores de inventario. *The Accounting Review*, pp. 19-27, mar. 1927.
- PORTER, M. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- _____. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- RAIS. *Relação Anual de Informações Sociais*. Brasília: Ministério do Trabalho, 2001.
- RICHARDSON, G. B. Organization of industry. *Economic Journal*, set. 1972.
- SCHERER, F. M. *Preços industriais*. Teoria e evidência. Rio de Janeiro: Campus, 1979.
- SCHMITZ, H. Collective efficiency and increasing returns. *IDS Working Paper*, n. 50, 1997.
- SOUZA, M. C. A. F. *Pequenas e médias empresas na reestruturação industrial*. Brasília: Edição SEBRAE, 1995.

INTERACCIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LOS SISTEMAS AVANZADOS DE REPORTING: EL CASO DE LA AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA.

Arturo Giner Fillol

*Director Económico-Financiero de la
Autoridad Portuaria de Valencia- Valenciaport (España).*

Avda. Muelle del Turia, s/n, 46024 Valencia (España)

Teléfono: 00 34 963 939 500

aginer@valenciaport.com

www.valenciaport.com

Vicente Ripoll Feliu

Director del IMACev

Departamento de Contabilidad - Facultad de Economía.

Universidad de Valencia (España).

Avda. dels Tarongers, s/n. 46080 Valencia (España)

Teléfono: 00 34 963 828 280

vicente.ripoll@uv.es

DECLARACIÓN:

Declaro que el artículo en su totalidad o en parte fue presentado en el XII Encuentro de AECA, realizado en Aveiro (Portugal) en octubre de 2008.

BREVE INFORMACIÓN DE LOS AUTORES:

Arturo Giner Fillol: Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia (España). Master en Gestión Portuaria y Transporte Intermodal ICAI – ICADE por la Universidad Pontificia de Comillas (España). Director Económico-Financiero de la Autoridad Portuaria de Valencia (España). Ha presentado y publicado artículos sobre contabilidad de costes, tesorería, planificación estratégica, cuadro de mando integral, sostenibilidad, etc., en diversos congresos y revistas.

Vicente Ripoll Feliu: Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Profesor Titular de Universidad de la Facultad de Economía de Valencia. Master en Contabilidad y Diplomado en Ciencias Empresariales, Planificación de Empresas, Auditoría Contable y Técnicas Contables.

Interacción entre la Contabilidad de Gestión y los sistemas avanzados de reporting: el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia

Arturo Giner Fillol. (Autoridad Portuaria de Valencia)

E-mail: aginer@valenciaport.com

Vicente Ripoll Feliu. (Universidad de Valencia)

E-mail: vicente.ripoll@uv.es

ÁREA DE INTERÉS: Gestión de Costos en las Empresas de Comercio y de Servicios.

RESUMEN:

El presente estudio tiene como objetivo analizar los Sistemas Contables de Gestión del Sistema Portuario Estatal español, en concreto el caso de una de sus unidades de negocio, la Autoridad Portuaria de Valencia (APV), efectuando un análisis en virtud del cual se pueda determinar que si el nivel de eficiencia se establece con objetivos alcanzables, se consiguen mejoras en la toma de decisiones, como consecuencia de una oportuna y fiable información que suministra la Contabilidad de Gestión.

Utilizar un análisis y depuración del sistema de asignación de costes, y poseer un buen sistema de información, que se refleja en los sistemas de integrados y las herramientas de Business Intelligence utilizadas en la APV, suministra una información de calidad para que el equipo directivo mejore sus decisiones de gestión. Para este equipo, el proceso de toma de decisión es sin duda una de las mayores responsabilidades al circunscribirse a una serie de individuos que están apoyando el mismo plan y desplegarlo y decidir lo que debe hacerse, quién ha de hacerlo, cuándo y dónde, y en ocasiones hasta cómo se hará. Debemos tener presente que la toma de decisiones se irradia a la planificación, organización, dirección y control de la empresa.

Palabras clave: Contabilidad de Costes y Gestión, Eficiencia Portuaria, Gestión Estratégica de Costes, Sistemas de Información Integrados.

1. Objetivos del trabajo.

El presente estudio tiene como objetivo indagar sobre los Sistemas Contabilidad de Gestión del Sistema Portuario Estatal español, analizando el caso concreto de una de sus unidades de negocio, la Autoridad Portuaria de Valencia (APV), efectuando un análisis en virtud del cual se pueda determinar que si el nivel de eficiencia se establece con objetivos alcanzables, se consiguen mejoras en la toma de decisiones, como consecuencia de una oportuna y fiable información de la Contabilidad de Gestión.

La presente investigación se enmarca dentro de la Oficina de Transferencia de Resultados de la Investigación (OTRI) de la Universidad de Valencia (España), en los proyectos titulados:

1. Un estudio y asesoramiento para el diseño de un sistema de costes, que permita la simulación de futuras producciones mediante la perspectiva de maximizar los resultados empresariales, y mejorar la gestión y organización de la APV.
2. Estudio centrado en desarrollar propuestas de mejora del sistema de costes de la APV.

En los proyectos citados colaboraron investigadores del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, conjuntamente con directivos y personal del departamento económico-financiero de la APV. Estos proyectos de investigación empezaron a desarrollarse en el año 2004 y concluyeron en el año 2007.

Las primeras investigaciones sobre puertos desde una perspectiva económica datan de la década de los 60 del siglo pasado. Los investigadores se centraron inicialmente en estudios de impacto económico, en los que los servicios portuarios se valoran en términos de cantidad de empleo creado o de reducción de coste y de su impacto en la comunidad portuaria y el transporte en sí mismo (Chang, 1978:294-305). Posteriormente las investigaciones centran su interés en aspectos relacionados con la tarificación de las instalaciones portuarias, capacidad y políticas de inversión portuarias (Goss, 1990a:207-219; Goss, 1990b:221-234).

En el presente trabajo analizaremos aspecto relacionados dentro del campo de la contabilidad de gestión y mas concretamente en como haber realizado un análisis y depuración del sistema de asignación de costes, y poseer un buen sistema de información, que se refleja en los sistemas de información integrados y las herramientas de Business Intelligence utilizadas en la APV, suministraron una información de calidad para que el equipo directivo mejorara sus decisiones de gestión.

2. Modelos de gestión portuarios.

La necesidad de innovación en las técnicas de gestión de las Autoridades Portuarias, bajo las directrices establecidas por la Unión Europea, para establecer un proceso de transformación de los puertos de interés general hacia la consecución de puertos proveedores de infraestructuras y espacios y, reguladores de los servicios que se presten por la iniciativa privada; ha exigido una transformación de las Autoridades Portuarias en el tiempo. Tal y como indican Brooks (2004), González (2004) y AECA (2006), en la medida que los puertos actúan como puntos de transferencia en la cadena intermodal del transporte, estamos asistiendo a un proceso de aceleración de la descentralización de tareas y, en algunos casos, a procesos de privatizaciones; estando actualmente en vigor en Europa, los modelos de gestión portuaria que siguen:

- *“Tool Port”*: la Autoridad Portuaria planifica, construye y conserva la infraestructura portuaria y la mayor parte de la superestructura, cediendo a la iniciativa privada la gestión de las terminales y determinados servicios, externalizándose las prestaciones directas al buque y a la mercancía y las actividades logísticas. En Europa representa este modelo aproximadamente el 20% de los sistemas portuarios; y, como ejemplo de este modelo, resaltar los puertos de Francia e Italia (ESPO, 2004).
- *“Landlord Port”*: la Autoridad Portuaria administra la gestión del suelo portuario, proporciona las principales infraestructuras básicas y servicios generales del puerto, planifica y construye las obras de acceso y abrigo, además de muelles y otras zonas terrestres, otorgando en concesión terminales a empresas privadas que presten servicios integrales a la carga y al buque (remolque, practicaje, amarre, estiba y desestiba de mercancías, etc.). El puerto se encuentra dividido en terminales portuarias independientes y, cada operador de la terminal es responsable de la inversión y mantenimiento de las infraestructuras, superestructuras y equipamientos. El modelo *Landlord Port* en Europa representa el 70% de los sistemas portuarios, pudiéndose citar como ejemplos los puertos de los Países Bajos, Alemania, Bélgica y España (ESPO, 2004).
- *“Private Port”*: la propiedad de todo el puerto es privada, y todos los servicios son prestados por empresas privadas. Los operadores que gestionan el puerto son responsables de las operaciones de inversión y mantenimiento. Este modelo en Europa representa el 10% de los sistemas portuarios y, como ejemplo de este modelo podemos resaltar el sistema portuario del Reino Unido (ESPO, 2004).

Una de las tareas imprescindibles en el servicio de transporte marítimo es el conocimiento preciso de sus costes de producción, y más aún si la empresa que genera el servicio tiene una fuerte competencia con otros prestadores del servicio o con otros modos de transporte (Colomer et al., 1998:115-145).

En la mayoría de los puertos se está produciendo una evolución, que está generando cambios relevantes relacionados con la mejora de la competitividad y con la mecanización y automatización de las principales tareas (Goss, 1990a; 1990b; 1990c; 1990d). En este sentido, existe una tendencia dentro de la Unión Europea de incorporar la iniciativa privada en la prestación de determinados servicios portuarios, con objeto de mejorar la eficiencia, eficacia y competitividad de los puertos europeos.

El desarrollo del tráfico de la mercancía contenedorizada ha dado lugar a costes de transporte más bajos y ha favorecido al transporte multimodal. Los contenedores hacen la cadena logística completa, con el envío de las mercancías a través de los puertos, como una de las fases del proceso. El transporte por mar de las mercancías en contenedores es cada vez más importante (Cole y Villa, 2006: 13-14). Esto es debido a la globalización económica, que produce un proceso de deslocalización de empresas que está generando un incremento del comercio marítimo de mercancías, principalmente en contenedor (Giner, 2008).

Es indispensable que los puertos funcionen de una forma eficiente y que, en la medida de sus posibilidades, se mejore la eficacia y eficiencia de las operaciones portuarias (Giner y Ripoll, 2005). Un comportamiento ineficaz de las distintas actividades desarrolladas en un puerto afecta directamente al proceso de distribución de las mercancías, con un impacto en el comercio internacional entre países, que puede afectar al desarrollo futuro de la zona de influencia de ese puerto.

Los puertos que en Europa han crecido en los últimos diez años una media superior al 5%, son aquellos cuyo volumen de tráfico de contenedores ha significado más del 50% del volumen total. Considerando que esta modalidad de transporte es la que mayor crecimiento está teniendo a nivel europeo y mundial, es comprensible que los grandes proyectos de ampliación portuarios se orienten a este tipo de tráfico de mercancías, ya que el tráfico de contenedores está llamado a ser el gran protagonista en los próximos años (Amerini, 2008).

En el año 2007, más de 26 millones de personas utilizaron las instalaciones portuarias españolas, y el 59% de las exportaciones y el 82% de las importaciones españolas, en toneladas, pasaron por los puertos de interés general, representando el 53% del comercio español con la Unión Europea y el 96% con terceros países (Puertos del Estado, 2007), lo que da una idea aproximada de su importancia estratégico-económica. Así pues, cabe señalar que se ha producido un notable incremento en cuanto a la importancia estratégica de los puertos comerciales, como elementos fundamentales para el desarrollo regional, económico y social (Colomer et al., 2006). Ante ese contexto, la competitividad de España depende, en gran medida, de un sistema de transportes y de unos puertos eficaces y fuertemente integrados en el mismo, que permitan la transferencia de grandes cantidades de mercancías de un modo rápido, fiable, económico y seguro (Martinez, 1993; Feo et al., 2008; Giner y Ripoll, 2008a: 22). Por este motivo, el Sistema Portuario de Titularidad Estatal (SPTE) español,

potencia la utilización, por parte de las AAPP, de herramientas de gestión con el objetivo de mejorar sus procesos de toma de decisiones.

3.- El Sistema Portuario de Titularidad Estatal español.

El Sistema Portuario de Titularidad Estatal (SPTE) español, está formado por el Organismo Público Puertos del Estado (OPPE) y las Autoridades Portuarias (AAPP). El OPPE coordina y controla 28 AAPP que gestionan 46 puertos de interés general. Las AAPP, son organismos públicos que gestionan los puertos interés general y dependen de la Administración Central del Estado, a través del Ministerio de Fomento y, dentro de éste, dependen de la Secretaría General de Transportes.

En Europa, tal y como se observa en la tabla 1, el SPTE español ocupa un lugar destacado en el tráfico de mercancías; especialmente, en el tráfico de contenedores. En concreto, en el año 2007, los puertos españoles ocuparon la segunda posición en Europa; gestionando el 15% de la cuota del mercado europeo de los contenedores (TEU) que se movieron en los puertos. TEU es un acrónimo de la expresión inglesa Twenty-Foot Equivalent Unit. Se trata de una unidad de medida de capacidad de transporte marítimo de contenedores y equivale a un contenedor de 20 pies.

Tabla 1. Datos de tráfico de contenedores por países de Europa

| TRÁFICO DE CONTENEDORES POR PAÍSES EN EUROPA (Datos en TEU) | | | | |
|--|--------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| | País | 2007 | 2006 | % 2007/2006 |
| 1 | Alemania | 14.894.216 | 13.401.428 | 11,1% |
| 2 | España | 13.149.211 | 12.023.847 | 9,4% |
| 3 | Holanda | 11.160.604 | 9.958.232 | 12,1% |
| 4 | Bélgica | 10.226.614 | 8.658.799 | 18,1% |
| 5 | Italia | 9.196.211 | 8.238.387 | 11,6% |
| 6 | Reino Unido | 8.201.000 | 8.073.692 | 1,6% |
| 7 | Francia | 4.035.000 | 3.451.506 | 16,9% |
| 8 | Rusia | 2.174.866 | 1.820.993 | 19,4% |
| 9 | Malta | 1.750.000 | 1.485.000 | 17,8% |
| 10 | Finlandia | 1.418.909 | 1.251.788 | 13,4% |
| | Resto países | 8.625.686 | 8.092.356 | 6,6% |
| | TOTAL | 84.832.317 | 76.456.028 | 11,0% |

(Fuente: Transporte XXI Edición Especial 1 de abril de 2008)

En la Comunidad Valenciana, es donde la Autoridad Portuaria de Valencia – Valenciaport, en una franja de 80 Km. de la costa mediterránea española, gestiona los puertos de Valencia, Sagunto y Gandia; destaca como punto privilegiado de encuentro para los intercambios comerciales internacionales. El liderazgo de la Autoridad Portuaria de Valencia está basado en el gran dinamismo

del sector empresarial valenciano, en el apoyo institucional y en un modelo de gestión de la Autoridad Portuaria de Valencia que es plenamente compartido por toda su Comunidad Portuaria, que son el conjunto de agentes públicos y privados que realizan un amplio número de operaciones que integran la oferta de servicios del puerto.

Los puertos que disponen de una buena localización geográfica, características portuarias, gestión y servicios de valor añadido (Hayuth, et al., 1994; Hesse et al., 2004), tienen posibilidades de obtener un liderazgo a nivel internacional; como es el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia, que ocupa un lugar destacado en el ranking internacional de puertos de contenedores en el año 2007, ocupando de acuerdo con el ranking elaborado por Cargo System el lugar 35 a nivel mundial. Asimismo, cabe señalar que la Autoridad Portuaria de Valencia en el año 2007 manipuló más de tres millones de TEU, presentándose en la tabla 2 el correspondiente ranking a nivel europeo, en el que la Autoridad Portuaria de Valencia se situó en el octavo puesto.

Tabla 2. Tráfico de Contenedores en los puertos europeos (Datos en TEU)

| TRÁFICO DE CONTENEDORES EN LOS PUERTOS EUROPEOS (Datos en TEU) | | | | | |
|---|---------------|--------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| | Puerto | País | 2007 | 2006 | % 2007/2006 |
| 1 | Rotterdam | Holanda | 10.790.604 | 9.653.232 | 11,8% |
| 2 | Hamburgo | Alemania | 9.890.000 | 8.861.804 | 11,6% |
| 3 | Amberes | Bélgica | 8.176.614 | 7.018.799 | 16,5% |
| 4 | Bremen | Alemania | 4.912.177 | 4.449.624 | 10,4% |
| 5 | Algeciras | España | 3.414.345 | 3.256.776 | 4,8% |
| 6 | Gioia Tauro | Italia | 3.400.000 | 2.938.176 | 15,7% |
| 7 | Felixstowe | Reino Unido | 3.100.000 | 3.080.000 | 0,6% |
| 8 | Valencia | España | 3.042.665 | 2.612.139 | 16,5% |
| 9 | Le Havre | Francia | 2.638.000 | 2.130.000 | 23,8% |
| 10 | Barcelona | España | 2.610.009 | 2.317.368 | 12,6% |
| | Resto puertos | Resto países | 32.652.854 | 29.971.237 | 8,9% |
| | TOTAL | | 84.627.268 | 76.289.155 | 10,9% |

(Fuente: Transporte XXI Edición Especial 1 de abril de 2008)

Seguir el ejemplo de las comunidades portuarias más importantes a nivel mundial, como son las de los puertos de Singapur, Hong-Kong, Shanghai, Rotterdam, Hamburgo, etc., es necesario si se quiere ser un puerto líder a nivel mundial (Burkhalter, 1999; Sidera, 2000; Jara-Díaz et al., 2002; Cuadrado et al., 2004; Crusey, 2006; Wilmsmeier et al., 2007). En este sentido Mongelluzzo (2004), señala que para ocupar una posición mundial comparable con los puertos más grandes de contenedores del mundo, se deberá prestar una mayor atención al coste de los servicios.

4. Modelo de contabilidad de costes.

La legislación aplicable al SPTE español, hace referencia a que los recursos económicos de las AAPP estarán integrados, entre otros, por las tasas y tarifas portuarias. De acuerdo con dicha legislación, las tasas portuarias responderán, entre otros, al principio de autofinanciación del sistema portuario; de modo que la suma de los productos de las mismas y de los demás recursos económicos del sistema portuario cubran los gastos de explotación, gastos financieros, cargas fiscales, depreciación de los bienes e instalaciones y, generen un resultado razonable que permita hacer frente a las nuevas inversiones y a la devolución de los empréstitos emitidos y préstamos recibidos. El régimen económico del SPTE tiene, entre otros principios, la autofinanciación, la optimización de la gestión económica y la autonomía de gestión económico-financiera de las AAPP; con unas tasas que garanticen la financiación global del SPTE.

El SPTE tiene elaborado un modelo de Contabilidad de Costes, en el que se define el objetivo de coste de una Autoridad Portuaria como todo elemento para el que se requiere una medición independiente de su coste, por ejemplo: el Coste de un servicio o el Coste de la actividad de un departamento (AECA, 1994). En este sentido, cabe indicar que existen objetivos de coste finales e intermedios. Los primeros están relacionados, por una parte, con la Cartera de Productos y posibilitan la obtención del coste de las tasas y tarifas (el llamado modelo de mínimos) y, por otra, con las Líneas de Negocio, que permiten obtener información sobre el coste de las instalaciones, tráfico, muelles, clientes, etc., (el denominado modelo de máximos).

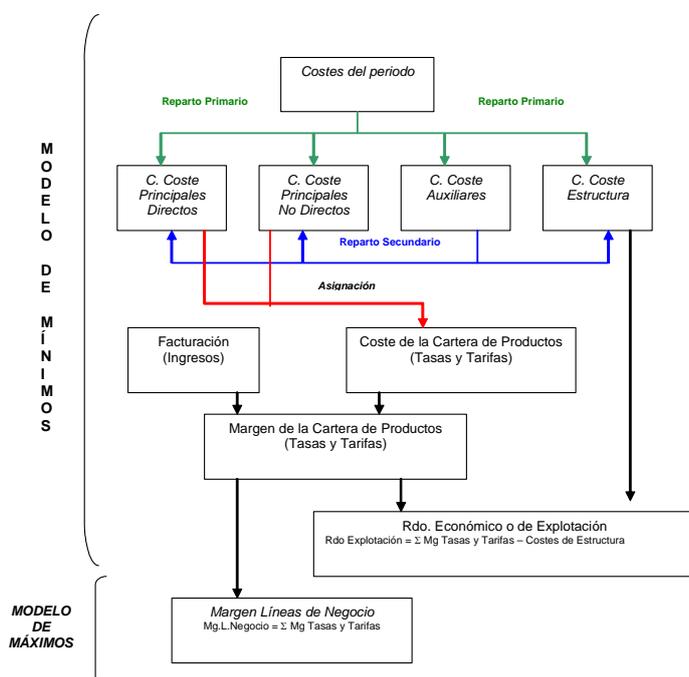
Por su parte los objetivos intermedios, consideran los centros de costes (principales y auxiliares), los cuales reciben los consumos procedentes de la contabilidad financiera; y de otros costes de carácter económico, obtenidos al margen de la contabilidad financiera, y cuya finalidad es transferir los costes acumulados a la Cartera de Productos y/o Líneas de Negocio para calcular el resultado de la explotación (AECA, 2001). A este respecto, en la tabla 3, tomada de Giner y Ripoll (2008b), se describen los objetivos de coste del modelo de costes del SPTE español.

Tabla 3. Objetivos de Coste del modelo de Contabilidad de Costes del SPTE

| OBJETIVO DE COSTE | CONCEPTOS | DESCRIPCION |
|--------------------------|--|--|
| Final | Cartera de Productos (Modelo de Mínimos) | Liquidación / Facturación de Tasas y Tarifas |
| | Línea de Negocio (Modelo de Máximos) | Clientes, Muelles, Zonas, Trafico, etc. |
| Intermedio | Centros Principales: Relacionados con las funciones básicas de la utilización privativa y aprovechamiento del dominio público portuario, utilización especial de las instalaciones portuarias, así como en la prestación de servicios, sean comerciales o no | Centros Principales Directos: transfieren el coste de los recursos consumidos directamente a un solo producto de la Cartera de Productos por los que las AAPP liquidan sus ingresos. Son, identificables de manera directa y unívoca a un solo producto de la Cartera de Productos. |
| | | Centros Principales no Directos: transfieren el coste de los recursos consumidos a distintos productos de la Cartera de Productos, en función de las unidades de obra y/o medidas de actividad utilizadas por cada uno de ellos. |
| | | Centros Principales de Estructura: se asocian costes no vinculados directamente con la explotación del negocio y no se imputan directamente a la Cartera de Productos u otro objeto de coste. Son costes del periodo, que afectan al resultado interno de explotación de las AAPP. |
| | Centros Auxiliares: Son centros que sirven de apoyo a la función básica portuaria, al objeto de permitir el funcionamiento del resto de centros, de manera que sus consumos repercuten de forma indirecta en la Cartera de Productos a través de estos. | Son receptores de costes que se distribuyen, en función de las unidades de actividad entre los Centros Principales (Directos, no Directos y de Estructura) y, a otros Centros Auxiliares. |

El esquema que resume la metodología general del modelo de Contabilidad de Costes del SPTE implantado en la Autoridad Portuaria de Valencia, se describe en la figura 1.

Figura 1. Esquema general del Sistema de Costes del SPTE



(Fuente: AECA, 2006)

De acuerdo con el proceso de imputación de costes del modelo de Contabilidad de Costes del SPTE español, la asignación de costes a la Cartera de Productos, posibilita el cálculo del Resultado Económico o de Explotación derivado de la actividad operativa de la Autoridad Portuaria. El modelo de mínimos de Contabilidad de Costes del SPTE permite determinar, entre otros, la obtención de los costes directos e indirectos asociados a cada tasa y tarifa, así como los costes de estructura correspondientes.

El modelo de máximos se centra en las Líneas de Negocio, al configurarse la Contabilidad de Costes como un instrumento necesario en la gestión de las AAPP. En concreto, se han fijado unas Líneas de Negocio comunes a todas las AAPP (gráneles, mercancía general, contenedores, etc.) basadas en los tráficos movidos, con el fin de obtener información homogénea de la totalidad del SPTE.

Para llegar a calcular el coste de las Líneas de Negocio será necesario calcular los costes de cada producto en cada una de las zonas en que esté dividido el puerto. Para ello, se requiere desagregar los productos definidos previamente en subproductos (subtasas y subtarifas) vinculados a cada zona del puerto, con el fin de conocer el coste unitario de cada zona y por cada tráfico movido. Calcular el coste de los subproductos implica la creación de subcentros de coste para las zonas en que se haya dividido el puerto. Con ello, se imputa el coste de los subcentros a los subproductos asociados a una determinada zona. A este respecto, en la figura 2 se muestra un ejemplo de una división funcional de

la Autoridad Portuaria de Valencia en áreas o zonas, en las que se manipulan distintas Líneas de Negocio.

Figura 2. Esquema general del Sistema de Costes del SPTE



(Fuente: Autoridad Portuaria de Valencia)

Con el modelo de máximos, la Contabilidad de Costes se configura como un instrumento que permite explicar las transacciones internas que se generan en el seno de una Autoridad Portuaria.

5. Evolución de la Contabilidad de Gestión en la Autoridad Portuaria de Valencia.

La última década del pasado siglo y todo lo que llevamos de éste, han servido para detectar un cambio cualitativo y cuantitativo de la Contabilidad de Gestión. Esta evolución se ha centrado fundamentalmente en un cambio desde los procesos de planificación y control, hacia cuestiones más estratégicas relacionadas con la creación de valor de la organización mediante la identificación, medición y gestión de los inductores de valor del cliente y de rentabilidad del accionista. Así pues, la Contabilidad de Gestión, entendida con una visión más amplia de la Contabilidad de Costes es un instrumento dinámico que debe adaptarse a las características de las organizaciones.

La Autoridad Portuaria de Valencia en cuanto a la evolución de su Contabilidad de Costes, ha trabajado con los centros de costes como elementos aglutinadores de información económica y estadística, incorporando además información relativa al personal asignado al centro de coste, unidades de actividad, etc. Asimismo, los centros de coste tienen asignados un responsable de su gestión. En la figura 3 se muestra como ejemplo un centro de coste directo utilizado por la Autoridad Portuaria de Valencia.

Figura 3. Detalle de un centro de coste directo

| Detalle x Centro de Coste | | Tipo del Centro de Coste: | | DIRECTO | |
|---------------------------|-------------------------------------|--------------------------------|--|------------|--|
| Código: | 652410101 | Número de Personas: | | 17 | |
| Denominación: | PREVENCIÓN Y SEGURIDAD | Coste Total Real por persona: | | 181.652,32 | |
| Fecha: | Desde Enero hasta Diciembre de 2007 | Coste Presupuestado x persona: | | 183.235,29 | |
| Responsable: | Sr. AAAAAAAAAA | | | | |

| Importes en euros | Coste Real Acumulado | | Coste Presupuestado | | Desviación (Real - Presupuesto) | |
|-------------------------------------|----------------------|----------------|---------------------|----------------|---------------------------------|----------------|
| Personal | 812.325,14 | 26,31% | 830.000,00 | 26,65% | -17.674,86 | 65,68% |
| Amortización | 698.815,97 | 22,63% | 705.000,00 | 22,63% | -6.184,03 | 22,98% |
| Servicios Exteriores | 419.972,58 | 13,60% | 415.000,00 | 13,32% | 4.972,58 | -18,48% |
| Resto de Costes Corrientes | 32.010,78 | 1,04% | 35.000,00 | 1,12% | -2.989,22 | 11,11% |
| Total Costes Directos | 1.963.124,47 | 63,57% | 1.985.000,00 | 63,72% | -21.875,53 | 81,29% |
| Imputación Centros Coste Auxiliares | 1.124.965,05 | 36,43% | 1.130.000,00 | 36,28% | -5.034,95 | 18,71% |
| Total Costes | 3.088.089,52 | 100,00% | 3.115.000,00 | 100,00% | -26.910,48 | 100,00% |

| | | | | | | | |
|----------------|-------|------------------|----------|----------------|----------|----------------------|----------|
| Unidad de Obra | EUROS | Unidades Reales: | 2.575 | Unidades Ppto: | 2.600 | Unidades Desviación: | -25 |
| Coste Unitario | | | 1.199,26 | | 1.198,08 | | 1.076,42 |

Otras Variables de Análisis:

| | |
|--|------------------|
| Coste Medio de Personal por persona: | 47.783,83 |
| Coste Medio de Personal Presupuestado x persona: | 48.823,53 |
| Desviación (Real - Presupuesto) | -1.039,70 |

(Fuente: Autoridad Portuaria de Valencia)

En los centros de coste se incorpora información económica de los costes directos del centro, clasificados según la naturaleza de los mismos (costes de personal, amortizaciones del inmovilizado, servicios exteriores y, otros costes corrientes y económicos). También se facilita información relativa a las distintas imputaciones de costes que ha recibido el centro de los centros auxiliares.

De este modo, el responsable del centro de coste dispone de información económica tanto de los costes directos como los indirectos del centro. Asimismo, cuenta con información del número de personas asignadas, los costes unitarios reales y presupuestados del centro de coste, con un detalle de las desviaciones producidas entre los datos reales y presupuestados. En la Autoridad Portuaria de Valencia se están utilizando, adicionalmente, los centros de coste como instrumentos para acercar a los distintos responsables la información económica y de otras variables de análisis; empleándose por los responsables como un apoyo para mejorar en su gestión periódica.

Las nuevas tecnologías de la información están ayudando a evolucionar a la APV hacia “sistemas de reporting avanzados”, que son más eficientes que los sistemas tradicionales. Esos sistemas de reporting son capaces de ofrecer soluciones a las necesidades de información del puerto, con menores costes de transacción que los antiguos sistemas. Los Sistemas de Información Integrados (ERP - Enterprise Resource Planning) y los aplicativos de BI están permitiendo desarrollar a las empresas sistemas de información capaces de agrupar una serie de datos, que podían provenir de fuentes diferentes, y obtener de esta forma una información más rápida, sencilla y útil (Sierra et al., 2008).

Estos aplicativos de BI han permitido a la APV una mejor asignación de los recursos humanos, así como han permitido obtener la información de una forma más ágil, sencilla y precisa, mejorando los

tiempos de obtención de la información, y han servido de apoyo a la toma de decisiones de los directivos.

Las nuevas tecnologías de la información están ayudando a evolucionar hacia sistemas de reporting avanzados, que son más eficientes que los sistemas tradicionales. Esos sistemas de reporting son capaces de ofrecer soluciones a las necesidades de información del puerto, con menores costes de transacción que los antiguos sistemas (Jermias, 2006; Zwikael & Globerson, 2006).

Los aplicativos de BI están permitiendo desarrollar al puerto un único sistema de información capaz de agrupar una serie de datos, que podían provenir de fuentes diferentes, y obtener de esta forma una información más rápida, sencilla y útil. Los aplicativos de BI han permitido una mejor asignación de los recursos humanos, así como han permitido obtener la información de una forma más ágil, sencilla y precisa, mejorando los tiempos de obtención de la información, y han servido de apoyo a la toma de decisiones de los directivos; controlando que el nivel de cambio no sea excesivo para los recursos humanos que tienen que analizar dicha información (Tempel & Walgenbach, 2007; Dool, 2008). Los avances en Tecnologías de la Información y Comunicación están permitiendo el uso de sistemas de información para mejorar la obtención y tratamiento de la información (Méndez, 2006). De acuerdo con Scapens, et al. (1998), la Dirección Económico Financiera de la APV puede destinar más tiempo al análisis de la información y a realizar cada vez más un papel de asesoramiento interno a otras Direcciones (Scapens, 2006), como consecuencia de disponer de un menor tiempo destinado en el tratamiento de la información y reportes.

Tal y como se muestra en la figura 4, estos sistemas acceden a las distintas bases de datos de la Autoridad Portuaria de Valencia y extraen la información seleccionada, disponiendo de una presentación de la información muy adecuada para el usuario final y, permitiendo navegar cómodamente, lo que posibilita un rastreo total de la información.

Figura 4. Ejemplo de extracción de información de ERP y BI



(Fuente: Autoridad Portuaria de Valencia)

De este modo, se ha conseguido que el equipo de la Alta Dirección de la Autoridad Portuaria de Valencia esté analizando la información económico-financiera y la no financiera, de una forma autónoma, sin necesidad de recurrir a la Dirección Económico-Financiera y a otras Direcciones del puerto para solicitar determinados informes y reportes.

En la actualidad, las empresas están haciendo frente a grandes cantidades de información que les dificultan la toma de decisiones. Para paliar esta situación, la Autoridad Portuaria de Valencia ha evolucionado mediante la mejora del tratamiento de la información empleando ERP y aplicativos de última generación de BI. Estos sistemas están permitiendo desarrollar en la Autoridad Portuaria de Valencia un tratamiento de la información capaz de agrupar una serie de datos que pueden provenir de fuentes diferentes; lo que posibilita la obtención de la información de una forma más rápida, sencilla, útil y con unos costes menores.

6. Consideraciones finales

El Marco Estratégico del SPTE y el Plan Estratégico de la Autoridad Portuaria de Valencia están basados en la calidad, eficiencia y eficacia de los servicios portuarios. En este contexto, se están implantando en la Autoridad Portuaria de Valencia desarrollos de modelos contables y de gestión; con objeto de extender la línea de la mejora permanente de la información estratégica en la búsqueda de conseguir las metas marcadas en los objetivos estratégicos relacionados con la mejora de la eficiencia económica, con la competitividad en costes y con alcanzar un nivel de rentabilidad adecuado.

Los objetivos principales de la APV derivados de la evolución de la contabilidad de costes, son los siguientes: 1) Obtención de información relativa a costes por muelle, Tm, servicios etc. para la imputación correcta en las diferentes líneas de negocio. 2) Disponer de información sobre la rentabilidad por cliente y de las diferentes líneas de negocio. 3) Mejorar la información analítica, para que sea más precisa y fiable.

La APV tiene como objetivos adicionales derivados de la evolución de la contabilidad de costes, los siguientes: 1) Convertir la información de la contabilidad de costes en términos operacionales. 2) Acercar la contabilidad analítica de costes a la organización, e implicar al máximo número de personas. Con el objetivo de reflejar el efecto de los costes en el trabajo diario de toda la plantilla de la APV. 3) Establecer relación entre la planificación operativa y los objetivos estratégicos del Cuadro de Mando Integral. Interrelacionando los costes operativos con las distintas iniciativas derivadas de los objetivos estratégicos del mapa estratégico de la APV.

Finalmente, los ERP y los aplicativos de BI utilizados por la Autoridad Portuaria de Valencia en la gestión económica están permitiendo una mejor asignación de los recursos humanos, así como posibilitar la obtención de información de una forma más ágil, sencilla y precisa; mejorando los

tiempos de obtención de la información y sirviendo de apoyo para la toma de decisiones de los directivos.

La APV continuará en los próximos años realizando desarrollos de modelos contables y de gestión, con objeto de extender la línea de la mejora permanente de la información estratégica, en busca de conseguir las metas marcadas en objetivos estratégicos relacionados la mejora de la eficiencia económica y la competitividad en precios y alcanzar un nivel de rentabilidad adecuada.

BIBLIOGRAFIA

- Amerini, Giuliano. (2008). Maritime transport of goods and passengers 1997-2006. EUROSTAT – European Commission. Statistics in focus, nº 62/2008.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) -(1994). Glosario de Contabilidad de Gestión, *Documento N° 0*.
- (2001). Gestión Estratégica de Costes. *Documento N° 23*.
- (2006). La contabilidad de Gestión en el Sistema Portuario Español, *Documento N° 31*.
- Brooks, M. R. (2004). The governance structure of ports. *Review of Networks Economics*. Vol. 3 (3), pp.168-183.
- Burkhalter, L. (1999). Privatización Portuaria: Bases, alternativas y consecuencias. *Publicaciones de las Naciones Unidas, CEPAL*, 1-240.
- Cargo Systems (2008). TOP 100 Container Ports. *Cargo Systems*. August, pp. 56 - 57.
- Chang, S. (1978). Production function and capacity utilization of the port of Mobile. *Maritime Policy and Management* 5, 297-305.
- Cole, S. y Villa, A. (2006). La intermodalidad en el transporte de mercancías: puertos y hinterland, transporte marítimo incluido el transporte marítimo de corta distancia. *Red Transnacional Atlántica de Agentes Económicos y Sociales*. Grupo de Trabajo Accesibilidad.
- Colomer Ferrándiz, J. V., Coca Castaño, P., Díaz y Pérez de la Lastra, J. M., Insa Franco, R., y Sánchez-Barcaiztegui Moltó, V. (1998). El transporte terrestre de mercancías: organización y gestión. Madrid: *Fundación Instituto Portuario de Estudios y Cooperación*.
- Colomer Ferrándiz, J. V., Insa Franco, R. y Real Herráiz, J. (2006). El arco Mediterráneo español y las infraestructuras del transporte *Congreso ITAM – Infraestructuras del Transporte en el arco Mediterráneo*, Valencia, noviembre.
- Crusey, K. (2006). Projects of Asian ports. *International Financial Law Review*. 1-10.
- Cuadrado, M., Frasset, M., y Cervera, A. (2004). Benchmarking the port services: a customer oriented proposal. *Benchmarking* 11(3), pp. 320-330.
- Dool, R. (2008). Change fatigue: the impact of enervative change on job satisfaction. Colloque et Séminaire Doctoral International. *Development Organisationnel et Cahngement*. Vol. 1, pp. 487-501.
- ESPO (2004). Factual Report on the European Port Sector. European Sea Ports Organisation. *ITMMA – University of Antwerp (Belgium)*. December 2004.
- Feo Valero, M., García Menéndez, L. y Pérez García E. (2008). La exportación española y la ampliación de la Unión Europea: incidencia de la política de transporte. Incorporado en *Logística e gestao portuaria: una visao ibero-americana*. Editorial EDUCS. ISBN 978-85-7061-476-6. Junio. pp.63-82.

- Giner Fillol, A., (2008). Impacto de los Sistemas de Información Integrados y de Business Intelligence sobre la Contabilidad de Gestión de la Autoridad Portuaria de Valencia. *Manager Business Magazine*, Nº. 10, marzo/abril, pp. 13 – 20.
- Giner Fillol, A. y Ripoll Feliu, V. (2005). Los costes empresariales y su repercusión en la cuenta de resultados: el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia. *II Jornada de nuevas tendencias en Performance Management*. Universidad Pompeu Fabra. Barcelona.
- (2008a). Interacción entre el plan estratégico y la contabilidad de gestión: la experiencia de la Autoridad Portuaria de Valencia. *Revista Contabilidad y Negocios. Pontificia Universidad Católica del Perú*. ISSN 1992 – 1896, año 3, Nº 5, julio. pp. 18-24.
- (2008b). Gestión estratégica de costes en las Autoridades Portuarias del Sistema Portuario español. *XII Encuentro de AECA*, Aveiro – Portugal, septiembre.
- González Laxe, F. (2004). Los puertos en el nuevo milenio. *La Voz de Galicia* 18 de enero. Instituto Universitario de Estudios Marítimos. Universidade da Coruña.
- Goss, R. O. (1990a). Economic policies and seaport: 1. The economic functions of seaports. *Maritime Policy and Management*, Vol. 17, Nº 3, 207-219.
- (1990b). Economic policies and seaport: 2. The diversity of port policies. *Maritime Policy and Management*, Vol. 17, Nº 3, 221-234.
- (1990c). Economic policies and seaport: 3. Are port authorities necessary?. *Maritime Policy and Management*, Vol. 17, Nº 3, 257-271.
- (1990d). Economic policies and seaport: 2. Strategies for ports authorities. *Maritime Policy and Management*, Vol. 17, Nº 4.
- Hayouth, Y., y Fleming, D. K. (1994). Concepts of strategic commercial location: the case of container ports. *Maritime, Policy and Management*, Vol., 21 (3), pp. 187-193.
- Hesse, M. y Rodríguez, J. P. (2004). The Transport geography of logistics and freight distribution. *Journal of Transport Geography*. Vol.12. pp. 171-184.
- Jara-Díaz, S., Martínez-Budría, E., Cortés, C., y Basso, L. (2002). A multioutput cost function for the services of Spanish ports'infraestructure. *Transportation* **29**, pp. 419-437.
- Jermias, J. (2006). The influence of accountability on overconfidence and resistance to change: A research framework and experimental evidence. *Management Accounting Research* **17**(4), 370.
- Martínez Budría, E. (1993). *Un Estudio Económico de los Costes del Sistema Portuario Español*. La Laguna, Islas Canarias: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de La Laguna.
- Méndez Del Río, L. (2006). Más allá del Business Intelligence. *Gestión 2000*. pp. 23-24.
- Mongelluzzo, B. (2004) "High costs carry a price". *Journal of Commerce*. November. pp. 52-56.
- Puertos del Estado. (2007). Organismo Público Puertos del Estado, El Sistema Portuario de Titularidad Estatal, Presentación http://www.puertos.es/es/sistema_portuario/presentacion.html
- Scapens, R., Jazayeri, M. y Scapens, J. (1998). SAP: Integrated Information Systems and Implications for Management Accountants. *Management Accounting*, Vol. 76, nº8, pp. 46-48.
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* **38**(1), 1.
- Sidera, E. (2000). En discusión: costes del transporte de mercancías por carretera. *Todotransporte*, I, pp. 18-21.

- Sierra Molina, G. J. y Escobar Pérez, G. (2008). Los sistemas ERP como reto para la profesión contable. *Revista de la Asociación española de Contabilidad y Administración de Empresas*. N°. 82, junio. pp. 13-16.
- Tempel, A. y Walgenbach, P. (2007). Global Standardization of Organizational Forms and Management Practices? What New Institutionalism and the Business-Systems Approach Can Learn from Each Other. *The Journal of Management Studies* **44**(1), 1.
- Transporte XXI (2008). Edición especial puertos de España 2007. *Transporte XXI*. 1 de abril.
- Wilmsmeier, G., Márquez, L., Martínez, I., y 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.
- Zwikael, O. y Globerson, S. (2006). Benchmarking of project planning and success in selected industries. *Benchmarking* **13**(6), 688.

LOS GOBIERNOS MUNICIPALES ANTE LA FALTA DE TRATAMIENTO DE LOS RESIDUOS SÓLIDOS: LA EXTERNALIZACIÓN DE LOS COSTOS Y SUS CONSECUENCIAS AMBIENTALES

Benvenuto, Olver

Argentina, Universidad Nacional de La Matanza, Universidad
de Buenos Aires

Tel./Fax: +54 11 4824-3870

E-mail: olverbenvenuto@ciudad.com.ar

Benvenuto, Edgardo María

Argentina, Universidad de Buenos Aires

E-mail: e_benve@yahoo.com.ar

edgardo.benvenuto@soteica.com

Declaro que el artículo en su totalidad o en parte, fue presentado en el VIII Congreso Internacional de Costos, realizado en Punta del Este, República Oriental del Uruguay, del 26 al 28 de noviembre de 2003 y ha sido modificado y ampliado con el objetivo de su publicación en esta revista.

Los gobiernos municipales ante la falta de tratamiento de los residuos sólidos: la externalización de los costos y sus consecuencias ambientales

Olver Benvenuto (Universidad Nacional de La Matanza, Universidad de Buenos Aires)

E-mail: olverbenvenuto@ciudad.com.ar

Edgardo María Benvenuto (Universidad de Buenos Aires)

E-mail: e_benve@yahoo.com.ar / edgardo.benvenuto@soteica.com

Área de interés: **gestión de costos ambientales y responsabilidad social**

RESUMEN

En menor o mayor medida, todas las actividades de producción y consumo generan residuos que, dispuestos en basurales a cielo abierto, ocasionan la externalización de los costos medioambientales, lo que disminuye el bienestar de las comunidades y se perciben en la contaminación de la tierra, el aire y el agua.

En las sociedades con mayor grado de desarrollo y consumo, y debido al notable incremento de los costos de eliminación de los desechos se comenzó a discutir esta problemática. Una de las soluciones encaradas fue el reciclaje de los residuos, de forma de reducir la cantidad que debe ser inevitablemente dispuesta. Hoy, la sociedad reclama por un ambiente sano en el cual desarrollar sus actividades, y desde diferentes ámbitos surgen búsquedas de soluciones: los gobiernos han incorporado la temática en sus planes de acción, se han creado organismos e instituciones públicas; se han sancionado normas específicas; se han puesto en marcha programas de protección y conservación; y las organizaciones no gubernamentales presionan a las empresas y a los gobiernos por la conservación del ambiente. Los gobiernos locales tienen dificultades para responder a esta situación. Con este fin se plantea este trabajo, con el objetivo de brindar una idea realista acerca de la manera en que el accionar municipal debería encarar la solución del problema medioambiental que le acarrearán los residuos sólidos y la externalización de los costos medioambientales posibilitando así, mejorar la calidad de vida.

Palabras clave: externalización de costos, residuos sólidos domiciliarios, reciclaje, municipios, gestión

SUMMARY

To a certain extent, production and consuming activities generate waste which, placed in garbage areas, cause the externalization of the environmental costs, which decrease the welfare of the population and are seen in the pollution of land, air and water.

Due to the huge increase of the elimination cost of waste, societies with higher degree of development and consumption have started to discuss this issue. One of the implemented solutions was the recycling of waste, in order to reduce the amount has to disposed of.

At present, society claims for a healthy environment to develop their activities, and different solutions are suggested from different fields: governments have incorporated this issue into their schedules; public organizations and institutions have been created; specific laws have been passed; protection and conservation programs have been put into action and Non Governmental Organizations put pressure on companies and governments to preserve the environment. Local governments have difficulties in responding to this situation.

The aim of this work is to provide a realistic view of the way that municipal governments should approach the solution of the environmental problem that are brought about by solid waste and the externalization of the environmental costs therefore leading to the enhancement the Standard of life of the community.

Key words: externalization of costs, solid waste, recycling, city hall, management

RESUME

En gros, les activités de production et consommation generent des residus, que disposés dans des depotoirs d'ordures a plein ciel, provoquent la externalisation des coûts de l' environnement, ce qui diminue le bien être de la population et on le perçoit dans la contamination de la terre, l' air et l eau.

Les societés avec plus haut degré de developpement et consommation, du au remarquable augmentation des couts de l' elimination des dechets ont commence a discuter cette problematique.

L'une de ces solutions envisages a été le rattrapage des résidus. Afin de reduir la quantité qui doit être inevitablement disposeé. Aujourd'hui, la societé exige un environnement sain pour developper ses activités, et depuis differents milieux surgissent des recherches de solutions: les gouvernements ont incorporé la thematique dans ses plans d'action, on a crée des organisms et institutions publiques, on a sanctionne des norms specifiques, on a mis en marche des programmes de protection et de conservation; et les O.N.G. pressionnent les enterprises et les gouvernements pour la conservation de l'environnement. Les gouvernements locaux int des difficultés pour repondre a cette situation.

Ce travail, est pose avec l'objectif de d'offrir une idée realiste auprès de la manière d'agir des municipalités pour qu'il envisage la solution du problème de l'environnement qui lui entrainent les résidus solides et l'externalisation des coûts de l'environnement, de manière a meliorer la qualité de vie de la communaute.

Paroles: externalisation des coûts, resides solides, rattrapage, municipales, gestion

RESUMO

Em maior ou menor grau, as atividades de produção e consumo geram resíduos que, dispostos em lixeiras a céu aberto, provocam a externalização dos custos ambientais - fato que diminui o bem-estar da população - e que se percebem na poluição da terra, do ar e da água.

As sociedades com maior grau de desenvolvimento e consumo, devido ao notável aumento dos custos de eliminação de detritos, começaram a discutir essa problemática. Uma das soluções levada em consideração foi a reciclagem dos resíduos, afim de reduzir a quantidade que deve ser inevitavelmente disposta. Hoje, a sociedade reclama um ambiente saudável para desenvolver suas atividades e desde diferentes âmbitos surge uma busca por soluções: os governos incorporaram a temática em seus planos de ação; foram criados organismos e instituições públicas; foram sancionadas normas específicas; entraram em ação programas de proteção e conservação e as O.G.N. pressionam as empresas e os governos pela conservação do meio ambiente. Os governos locais apresentam dificuldades para responder a essa situação.

Este trabalho é exposto com o objetivo de oferecer uma idéia realista sobre como o município deveria encarar a solução do problema do meio ambiente, provocado pelos resíduos sólidos e pela externalização dos custos ambientais, possibilitando assim, uma melhora na qualidade de vida da comunidade.

Palabras-chave: externalização de custos, residuos solidos, reciclagem, municipios, gestao.

1. INTRODUCCIÓN

En el año 1994, la Convención Constituyente reformó la Constitución de la Nación Argentina. Esta reforma, cuestionada en diversos aspectos, introdujo un concepto clave dentro del Capítulo Segundo, Nuevos Derechos y Garantías, condensado en el Artículo 41, sobre el comportamiento que debe tener la sociedad con respecto al medio ambiente:

“Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.

Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.”

Esta normativa constitucional implica que las distintas actividades que se lleven a cabo deben efectuarse dentro de un marco de respeto por el medio ambiente, sin comprometer los recursos naturales ni, de ninguna manera, la salud de la población en general. Una de las actividades que afectan al medio ambiente es la generación, recolección, tratamiento y disposición final de los residuos.

Los mismos se generan en los domicilios, fábricas, hospitales, oficinas, campos y en las calles de la ciudad. Sin embargo, no todos tienen las mismas características. Así, por ejemplo, denominamos residuos domiciliarios a aquellos elementos, objetos o sustancias que, como subproducto de los procesos de consumo y del desarrollo de actividades humanas, son desechados y que, habitualmente, son depositados y abandonados en la vía pública o en los lugares habilitados para tal fin.

Actualmente, los sitios de disposición final de residuos correspondientes al Área Metropolitana de Buenos Aires se encuentran en situación crítica, lo que se agrava por la existencia de 113 basurales a cielo abierto. En estos basurales, además de residuos domiciliarios, también se disponen los llamados residuos patogénicos y residuos especiales o industriales- Esencialmente, todo esto hace que la contaminación de Buenos Aires sea superior a lo esperable con su nivel de desarrollo.

A fin de preservar el medioambiente y la calidad de vida de la población, reduciendo sus costos, es necesario que los municipios y el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires adopten como operatoria las actividades determinadas por una gestión integral de los residuos domiciliarios.

Como se verá más adelante, una gran proporción de los residuos peligrosos se desecha en forma ilegal e impropia en los basurales a cielo abierto, y finalmente se derraman en aguas subterráneas y arroyos locales, causando graves impactos ambientales y a la salud, daños a la propiedad y pérdida de espacios para recreación.

2. IMPACTOS SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

2.1 Clasificación de los impactos ambientales

Se considera al impacto ambiental como al daño que una acción genera sobre el medio ambiente en general, y sobre algún recurso en particular. Una clasificación cualitativa aceptada para la medición del impacto ambiental lo encuadra dentro de cuatro categorías, y es la siguiente:

Impacto compatible: se denomina así al impacto de baja intensidad, y que es absorbido completamente y en forma rápida por el recurso afectado.

Impacto moderado: es un impacto, de mayor intensidad que el anterior, que tarda más en ser absorbido por el medio, pero para lo cual no se requieren medidas de remediación o mitigación.

Impacto Severo: es aquel que genera una afectación importante sobre el medio, y cuya absorción requiere de medidas de mitigación o remediación durante un lapso prolongado de tiempo.

Impacto Crítico: es aquel que afecta en forma irreversible al recurso, sin importar las medidas de mitigación o remediación que se tomen. Se considera irreversible al recurso que se afecta por más de 20 años.

2.2 Impactos ambientales generados por basurales a cielo abierto

La presencia de un basural a cielo abierto impacta sobre los recursos naturales, los recursos económicos y, por sobre todas las cosas, sobre la población en general. Estos impactos se producen de distinta manera, a través de diferentes agentes o vectores, y poseen variada intensidad.

La afectación que un basural a cielo abierto ocasiona a los recursos naturales, se da de la siguiente manera:

- **Suelo:** se ve afectado por la disposición desordenada y asistemática de la basura, lo que genera un mal aprovechamiento del terreno en el cual se destinan los residuos. Mediante otros métodos de disposición final se logra un mejor uso del recurso suelo.
- **Aguas subterráneas:** en muchas ocasiones, los basurales se ubican en terrenos bajos y anegadizos. La acumulación de agua, debido a las lluvias o al afloramiento de las napas subterráneas, contribuye a la formación del lixiviado. Este líquido se genera por la precolación, o “lavado” de la basura y es contaminante, ya que puede arrastrar distintos compuestos como metales pesados y materia orgánica hacia las mismas aguas subterráneas contaminando, en el trayecto, al suelo.
- **Aguas superficiales:** en ciertos casos, el problema de la contaminación se agrava debido a la cercanía del basural a un curso de agua superficial (arroyo o río), ya que el mismo puede ser contaminado directamente, cada vez que llueve.
- **Aire:** más de un 50% de la basura es materia orgánica. Esta se descompone en forma anaeróbica, es decir en ausencia de oxígeno, lo que produce gases como el amoníaco y el

sulfhídrico. Estos gases poseen un aroma muy característico, lo que genera olores desagradables en el lugar.

Con excepción de este último caso, los impactos señalados son severos o críticos, en caso de no poder remediarse la afectación.

Por su parte, la afectación de los recursos socioeconómicos, entre los que se encuentra la población, se da de la siguiente manera:

- Salud: la presencia de un basural contribuye, en forma importante, a aumentar la población de insectos y roedores. Estos animales son vectores a través de los cuales se transmiten diversas enfermedades, y representan un peligro potencial para la salud de las poblaciones aledañas.

Actividad económica: la contaminación de los cursos de agua superficiales puede generar un deterioro económico para un determinado lugar, ya que de verse afectadas zonas ribereñas, en algunas ocasiones, se reducirían los ingresos generados por el turismo.

- Daños a la propiedad: por disminución en el valor de venta, o por imposibilidad de vender dicha propiedad
- Transporte: la quema de basura genera humo. Esta acción puede ser intencional o autogenerada, ya que durante el proceso de descomposición de la materia orgánica se genera metano, un gas muy liviano y combustible, el cual en presencia de oxígeno, puede ocasionar una combustión espontánea, lo que deriva en la generación de humo. Esto representa un gran peligro cuando el basural está ubicado cerca de una ruta, ya que contribuye a aumentar el riesgo de accidentes debido a la disminución de la visibilidad. Lo mismo sucede por la voladura de objetos de pequeño porte, ocasionada por la acción del viento ante la falta de una cubierta o protección.
- Paisaje: la presencia de un basural degrada el urbanismo y la estética de la zona, con la consiguiente pérdida de valor económico de los terrenos y de las propiedades cercanas.
- Otro elemento negativo que acompaña a esta forma de disposición de los residuos domiciliarios es el cirujeo, con el consiguiente peligro para la salud de aquellos que manipulan la basura.
- Daños morales y psíquicos: algunos autores también entienden que, además de los daños ya mencionados, se producen sufrimiento moral y espiritual y padecimientos psíquicos y extrapatrimoniales en las personas afectadas por determinados daños ambientales.

Todos estos impactos son, cuanto menos, severos, ya que se necesitan acciones prolongadas de mitigación o remediación, como por ejemplo tratamientos médicos en caso de enfermedades generadas por la presencia de un basural. En ciertos casos, los impactos son críticos.

Pero, a todos los problemas mencionados se debe agregar que, en un basural, muchas veces se disponen residuos peligrosos o patogénicos sin ningún tratamiento previo, lo que aumenta el riesgo de contraer enfermedades e incrementa la posibilidad de contaminar los recursos naturales del lugar.

Los residuos peligrosos originan un mayor daño ambiental que los residuos domiciliarios, debido a sus componentes deben ser tratados de manera especial si se los quiere remover del suelo o de las aguas superficiales y subterráneas. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, con los hidrocarburos o metales pesados.

Por su parte, los residuos patogénicos, potencian la posibilidad de contraer enfermedades, sobre todo para aquellas personas que se dedican a la selección de ciertos componentes de la basura como medio de vida.

A continuación, se detallan en un cuadro explicativo, los distintos tipos de residuos sólidos, y los problemas y precauciones especiales que cada uno de ellos necesita para su disposición.

CALIDAD DE LOS RESIDUOS SÓLIDOS, COMPACTIBILIDAD, PROBLEMAS Y PRECAUCIONES ESPECIALES DE DISPOSICIÓN¹

| Tipo de material | Compactación problemas especiales y Precauciones | Problemas de Disposición |
|------------------|--|--------------------------|
|------------------|--|--------------------------|

RESIDENCIAL

COMERCIAL

INDUSTRIAL

| | | | |
|---|-----------------------|--|---|
| Papeles, latas botellas, envases plásticos y de vidrio, cajas de cartón y madera, residuos de alimentos, maderas, metales | Normalmente excelente | Cajas y envases pueden actuar como colchón o puente protegiendo los materiales de la compactación. | Distribuir en capas de 60 cm. Sobre pendientes de 20° a 30°, compactar en 2 a 5 pasadas o hasta que la superficie de la capa de basura permanezca baja y no produzca rebotes. |
| Poda, residuos de jardín | Pobre | | Si se reciben cargas completas, distribuir y compactar cerca del fondo de la celda; compactar los residuos menos elásticos, arriba. |

GRANDES BULTOS

| | | | |
|---|--|---|--|
| Aparatos en desuso, troncos de árboles, ramas grandes | Difícil, excepto con grandes compactadores de ruedas metálicas | Asentamiento desigual, si se incorporan a residuos degradables. Se necesitan áreas separadas para su disposición, según los planes para el relleno terminado. | Aplastar, moler tanto como se pueda, luego empujarlo dentro del área de trabajo cerca del fondo de la celda. Cubrir al final del día para eliminar posibles refugios para las ratas. |
| Material de demolición y construcción | Pobre | | Como arriba o almacenarlos para ser usados en la construcción de caminos interiores |

RESIDUOS DE INSTITUCIONES

| | | | |
|---|-------|--|--|
| Residuos sólidos de hospitales, escuelas; incluyendo restos patológicos | Buena | | A menudo pueden manejarse junto con los domiciliarios. Los residuos patológicos de hospitales conviene enterrarlos inmediatamente bajo una cubierta de tierra de por los menos 30 cm. |
|---|-------|--|--|

ANIMALES MUERTOS

| | | | |
|---|--|--|--|
| Gatos, perros y otros pequeños animales | | | Incorporar al relleno y cubrir o ubicarlos en una depresión y tapar con cal. |
| Caballos, vacas | | | Ubicar en depresión y cubrir con cal, luego 60 cm. De tierra compactada |

RESIDUOS DE PROCESOS INDUSTRIALES

| | | | |
|--|-----------|--|--|
| Semilíquidos o Líquidos | | Deben tomarse cuidados para que no contaminen el suelo y el agua subterránea. Si no es adecuado para el relleno, asesorar a la industria para buscar otros medios de disposición | Si es adecuado para relleno, mezclar con residuos secos y absorbentes o disponer en depresiones pero siempre sobre el máximo nivel de la napa freática |
| Material pulverulento, liviano | Buena | Pueden existir riesgos para la salud de los operarios. El material abrasivo o corrosivo puede afectar los equipos | Cubrir inmediatamente |
| Hojas plásticas, metálicas, placas de madera, etc. | Muy pobre | La ubicación al azar crea vacíos. Pobre compactación y excesivos asentamientos | Colocar las hojas paralelas entre sí y ubicarlas al fondo de la celda |
| Productos defectuosos | Variable | El personal y los mismos conductores pueden sentirse tentados a recuperarlos | Incorporar en el relleno inmediatamente y compactar |

RESIDUOS VOLATILES E INFLAMABLES

| | | | |
|---|-------|--|--|
| Pinturas, residuos de pinturas, restos de magnesio y otros líquidos o sólidos | Buena | No debe permitirse fumar o producir fuegos abiertos donde estos residuos serán manejados | Si no son altamente inflamables o volátiles, mezclar con otros residuos. De otro modo, disponer en área bien separada. Registrar el lugar de relleno terminado |
|---|-------|--|--|

BARROS DE PLANTAS DE TRATAMIENTOS DE EFLUENTES, EXCREMENTOS DE ANIMALES

| | | | |
|--|--|--------------|--|
| Barros concentrados, excrementos de animales | | Malos olores | Mezclar con otros residuos para prevenir percolación y luego cubrir inmediatamente |
| Barros crudos cloacales, de tanques sépticos | | | No deben ser aceptados en el relleno sanitario |

CENIZAS Y RESIDUOS DE INCINERADORES Y CALDERAS

| | | | |
|---------------------------|-------|---|--|
| Cenizas | Buena | Si están secas pueden pasar al aire | Humedecerlas si es necesario para prevenir su dispersión y luego cubrir inmediatamente |
| Residuos de la combustión | Buena | El mal olor puede atraer insectos roedores, pájaros | Incorporar al relleno y, si es necesario cubrir inmediatamente |

RECIPIENTES DE PRODUCTOS QUIMICOS Y PESTICIDAS

| | | | |
|--|--------------|--------------------------|--|
| Recipientes vacíos | Buena | | Aplastar e incorporar al relleno |
| Recipientes llenos o parcialmente llenos | No compactar | Pueden dañar el ambiente | Almacenar hasta detoxificación y disponer por incineración o pirólisis |

Cuando los residuos de una jurisdicción se destinan a los basurales a cielo abierto, sin ningún tipo de tratamiento ni control, los costos ambientales que esta acción genera, no sólo aumentan con respecto a los costos del tratamiento previo, sino que se trasladan a otras personas o a la sociedad en general. A este traslado de costos se lo denomina externalización de los costos ambientales. Este concepto se tratará en el siguiente capítulo.

3. EXTERNALIDAD Y PASIVO AMBIENTAL

3.1 El concepto de externalidad

Según lo define el Dr. Néstor Cafferatta, la externalidad “es la transferencia a otras personas o a la sociedad de los costos que no se han realizado para evitar perjuicios ambientales de un determinado establecimiento”.²

En el caso de los basurales a cielo abierto, está claro que no se realiza ningún costo para evitar todos los perjuicios ambientales que se detallaron más arriba, y que estos costos son trasladados a personas en particular, afectadas directamente por la presencia del basural, o bien a la sociedad en su conjunto, debido al daño ocasionado a sus recursos naturales o los socioeconómicos.

En este punto donde recobra fuerza lo normado en el Artículo 41 de la Constitución Nacional, que establece que “El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer ...”.³

3.2 El Pasivo Ambiental

Es importante destacar que, cuando un impacto ambiental es severo o crítico, además de los daños mencionados en el capítulo anterior, a los recursos naturales, a la salud, a la propiedad, y morales y psíquicos, también queda un daño residual por el deterioro o menoscabo de los recursos naturales o sociales. Este deterioro permanece y es acumulativo en el tiempo mientras permanece la acción contaminante, hasta tanto no se cumplan acciones de mitigación o remediación. A este daño residual se lo denomina Pasivo Ambiental.

En el caso de los basurales a cielo abierto el daño comienza a producirse en forma inmediata, y lo mismo ocurre con el pasivo ambiental, ya que en ese mismo momento comienza a deteriorarse el suelo. A partir de entonces, el pasivo se acumula en el tiempo, y el deterioro de los recursos es cada día mayor, debido a que la basura y los agentes contaminantes se suman sin solución de continuidad. Así, el pasivo ambiental se incrementa en el tiempo, entendiéndolo como el daño sufrido por los recursos naturales y sociales.

Esta situación se contrapone con lo que afirma la Constitución Nacional, donde se determina que “Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras ...”.⁴

² Cafferatta, Nestor 1993 Jurisprudencia Argentina Tomo I : 218, Buenos Aires.

³ Artículo 41, Constitución Nacional

⁴ Artículo 41, Constitución Nacional.

3.3 Consecuencias de la externalización de los costos mediambientales

Al disponerse los residuos en un basural a cielo abierto, se externalizan los costos ambientales hacia las personas y hacia la sociedad.

Es por ello que, además de cesar la disposición de los residuos sólidos en el basural a cielo abierto, en forma complementaria debe llevarse a cabo la remediación del sitio, con el fin de mitigar el daño ambiental producido en el suelo, las aguas subterráneas y, eventualmente, las aguas superficiales.

Este es el otro componente de los costos ambientales que se externaliza, ya que toda acción de remediación, a través de diversos tratamientos, deviene en importantes gastos, los cuales deben ejecutarse debido a que, en su momento, no se tomó la decisión de tratar a los residuos sólidos en forma adecuada, externalizando y aumentando los costos a través del pasivo ambiental.

Los costos que se han trasladado a determinadas personas, como por ejemplo, los causados para combatir enfermedades en quienes fueron afectados por el basural, se han externalizado tanto en los afectados, como en los hospitales públicos, adonde suelen concurrir quienes contraen enfermedades.

Los costos de la reparación de un daño ambiental, son muy superiores a los costos de un sistema de prevención del mismo daño. Es mucho más costoso remediar el impacto ambiental generado por un basural a cielo abierto en el suelo, un curso de agua superficial o subterráneo que tratar los residuos en forma adecuada, utilizando alguna de las tecnologías más conocidas.

En el capítulo siguiente se enuncian, en forma tentativa, algunos conceptos para lograr la reducción del volumen de los residuos sólidos que finalmente se dispondrán, y un mejor aprovechamiento de sus distintos componentes.

4. ALTERNATIVAS PARA EL TRATAMIENTO DE LOS RESIDUOS SÓLIDOS

Una gestión efectiva de los residuos sólidos urbanos debe contemplar las opciones de tratamiento que sean económicamente viables y que, al mismo tiempo, signifiquen el menor deterioro de los recursos naturales, es decir, se debe lograr la optimización de recursos económicos y la preservación del medio ambiente y la salud de la población.

En los últimos veinticinco años hubo un gran desarrollo en el manejo de la basura sólida e importantes innovaciones en las tecnologías empleadas. Hoy, en muchos países industrializados, estas prácticas incluyen la reducción, el reciclaje y la incineración de residuos, además de la recuperación de energía.

Para definir las prácticas adecuadas de manejo de residuos, se deben cubrir las necesidades del presente sin comprometer las generaciones futuras. Por eso, es necesario aplicar las siguientes estrategias:

- Reducir el volumen y toxicidad de la basura
- Incluir la recuperación de energía en el reciclaje de la basura
- Realizar tratamientos físicos, químicos y biológicos de los residuos

- Depositar el remanente de la basura sin causar daños a la salud humana y al medio ambiente en el presente y en el futuro

Los secretos del éxito del reciclaje, son los mismos que los de cualquier negocio: estar cerca del cliente, entender y conocer sus necesidades y operar con resultados efectivos para obtener un producto competitivo. Es decir, que, si bien desde el punto de vista ecológico es beneficioso, el sistema de reciclaje debe ser económicamente viable. El reciclaje y la recuperación de materiales de los residuos sólidos no sólo reduce el volumen de la basura, sino que también ayuda a conservar los recursos naturales. Para analizar la economía del reciclaje se debe considerar:

- El precio del material reciclado
- La basura sólida recaudada
- Los costos de separación, recolección y procesamiento

La acción de separar los materiales de los residuos sólidos no significa reciclaje. Este sólo ocurre cuando los elementos que se obtienen pueden servir para fabricar nuevos productos.

Al separar ciertas fracciones de la basura pueden quedar materiales que en sí mismos no aseguran el reciclaje; por lo tanto, si no aparecen mercados para ciertos elementos recuperados no se pueden obtener beneficios económicos.

Para llevar a cabo programas efectivos, el manejo de los residuos sólidos debe operar en forma sistemática, y se debe tratar a los usuarios de los materiales reciclados como si fueran clientes. Se debe hacer la recolección, la separación y el tratamiento de la basura de manera que los elementos puedan tener un precio competitivo. Es decir, ofrecer la mejor calidad al precio más bajo.

Para pensar reciclar, un punto importante a tener en cuenta es el diseño de los productos desechados que forman la basura, ya que pueden incidir en los resultados finales.

Las prácticas de reciclaje deben estar acompañadas por cambios en la fabricación de ciertos productos; por ejemplo, que estén armados con componentes fáciles de separar, que eviten los contaminantes y que contengan elementos más aptos para el reciclaje. Eliminar ciertos productos puede ayudar a reducir el nivel de tóxicos que se desprenden durante los procesos de tratamiento y almacenamiento de la basura.

Algunos países europeos han implementado leyes que habilitan a los productores a usar materiales reciclados (como envases). Es el caso de Suecia que recupera vidrio, aluminio, acero, cartón, papel y plástico.

En este aspecto, cabe destacar que la Provincia de Buenos Aires a través de la Ley 12269/98, en su Art. 1º, da prioridad a la compra de aquellos insumos en cuya fabricación o producción se justifique haber utilizado materiales o elementos reciclados por parte de las reparticiones u organismos oficiales de la Provincia.

Aunque con el reciclaje se logre reducir la alta tasa de basura per cápita, igual es necesario realizar tratamiento de residuos. El objetivo es tener controlada hasta la menor posibilidad de contaminación ambiental y que, cualquier accidente que pudiera ocurrir, sea rápidamente detectado y solucionado.

Los ciudadanos y empresarios industriales deben participar de manera directa en la recuperación de materiales desechados. Esta participación, debe estar respaldada por una legislación que regule la actividad para proteger la salud humana y el ambiente con un manejo responsable de los residuos sólidos y evitar, de esta manera, la práctica ilegal de materiales peligrosos.

Cabe destacar que al reciclar una tonelada de papel, se salvan 17 árboles de gran tamaño, se ahorran 440.000 litros de agua, 7.600 kw de energía eléctrica y 2 metros cúbicos de espacio en el relleno sanitario.

5. CONSIDERACIONES FINALES

A continuación, se enuncian las consideraciones más importantes sobre el trabajo que se presenta:

- Incentivar a los municipios a que tiendan a la gestión integral de los residuos sólidos, asumiendo de esa manera asuman su rol de responsabilidad social para con sus comunidades
- Incentivar a todos los actores sociales a que contribuyan a disminuir la externalización de los costos medioambientales
- Promover un adecuado y racional manejo de los residuos sólidos, a fin de preservar los recursos ambientales
- Desarrollar una progresiva toma de conciencia por parte de la población respecto a los problemas ambientales que estos residuos generan, y sus posibles soluciones
- Promover la valorización de los residuos sólidos, entendiendo por valorización a los métodos y procesos de utilización y reciclaje en sus formas física, química, mecánica y energética
- Disminuir los efectos negativos que estos residuos puedan producir mediante la incorporación de procesos y tecnología adecuadas a tal fin
- Considerar a los residuos como un recurso, y no como un mero deshecho

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y NOTAS AL PIE

¹ Sanitary Landfill Design and Operation – (Report S.M. – 65ta) US – EPA

² Cafferatta, Nestor 1993 Jurisprudencia Argentina Tomo I : 218, Buenos Aires.

³ Artículo 41, Constitución Nacional

⁴ Artículo 41, Constitución Nacional.

BIBLIOGRAFIA

- FUNDACIÓN MAPFRE, España (1995): Manual de Contaminación Ambiental.
- GIMÉNEZ, CARLOS M. y Co-autores (2006): Decisiones en la Gestión de Costos para crear valor, Buenos Aires, Errepar.
- HORNGREN, CHARLES T.; FOSTER, GEORGE Y DATAR, SRIKANT M., (1996): Contabilidad de Costos, un enfoque gerencial, Octava Edición, México, Pearson.
- MALLO, CARLOS; KAPLAN, ROBERT; MELJEM, SYLVIA Y GIMÉNEZ, CARLOS (2000): Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión, Pearson Educación S.A., España.
- REVISTA RAP – Régimen de la Administración Pública, (2003) Ediciones RAP, Buenos Aires

Reseña Normativa Ambiental

Constitución Nacional. Artículo 41: Derecho a gozar de un ambiente sano. Deber de preservarlo. Sanción por daño ambiental. Preservación del patrimonio cultural. Regulación. Prohibición de ingreso de sustancias peligrosas y/o radiactivas.

Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Artículo 28: Derecho al ambiente sano: Dominio y preservación de los recursos naturales. Obligaciones del Estado Provincial.

Ley Orgánica de las Municipalidad de la Provincia de Buenos Aires. Decreto Ley N° 6.769/58 y sus modificatorias. Artículo 27: Atribuciones reglamentarias de los Consejos Deliberantes. Función deliberativa municipal. . Reglamentación de radicación, habilitación y funcionamiento de abastos, mataderos y mercados. Protección y cuidado de los animales. Condiciones de higiene y salubridad de sitios públicos. Inspección veterinaria. Control sanitario.

Decreto Ley N° 9.111. Ceamse: Regulación de la disposición final de los residuos de cualquier clase y origen en los partidos que conforman el área metropolitana.

Sancionada y Promulgada: 17 – 07 – 78

B.O.: 26 – 07 – 78

Ley N° 11.347: Residuos Patogénicos. Tratamiento, Manipuleo, Transporte y Disposición Final.

Sancionada: 22 – 10 – 92

Promulgada: 11 – 11 – 92

B.O.: 18 – 11 – 92

Decreto N° 450/94: Reglamentación de la Ley N° 11.347.

Fecha: 3 – 03 – 94

B.O.: 10 – 03 – 94

Ley N°: 11.382: Faltas Ambientales. Modificación del Código de Faltas Decreto ley N° 8.031/73.

Sancionada: 10 de octubre de 1992

Promulgada: 6 de enero de 1993

B.O.: 12 – 01 – 93

Ley N° 11.459: Radicación Industrial. Certificado de Aptitud Ambiental. Clasificación de las Industrias. Régimen sancionatorio y procedimiento recursivo.

Sancionada: 21 de octubre de 1992

Promulgada: 16 de noviembre de 1993

B.O.: 10 – 12 – 93

Ley N° 11.720: Residuos Especiales. Marco Regulatorio. Generación, manipulación, almacenamiento, transporte y disposición final. Registros. Sujetos Responsables.

Sancionada: 2 de noviembre de 1995

Promulgada: 28 de noviembre de 1995

B.O.: 13 – 12 – 95

Ley N° 11.723: Medio ambiente. Protección, conservación, mejoramiento y restauración de los recursos naturales y del ambiente. Derechos y deberes de los habitantes. Política ambiental. Medidas de protección de áreas naturales. Impacto ambiental. Sistema provincial de información ambiental. Disposiciones especiales.

Sancionada: 9 de noviembre de 1995

Promulgada: 6 de diciembre de 1995

B.O.: 22 – 12 – 95

Ley N° 12.257: Código de Aguas. Régimen de Protección, conservación y manejo del recurso hídrico de la Provincia de Buenos Aires. Atribuciones del Poder Ejecutivo. Creación y atribuciones de la autoridad del agua. Planificación hidrológica. Emergencias hídricas. Inventario y conocimiento del agua. Uso y aprovechamiento del agua y de los cauces públicos. Preservación y mejoramiento del agua y protección contra sus efectos perjudiciales. Comités de Cuencas hídricas y consorcios. Limitaciones al dominio. Competencia, proceso y sistema contravencional.

Sanción: 12 – 12 – 98

Promulgación: 26 – 01 – 99

B.O.: 09 – 02 – 99

Ley N° 12.269: Compre Ambiental. Proridad. Insumos reciclados.

Sancionada: 16 de diciembre de 1998

Promulgada: 17 de febrero de 1999

B.O.: 25 – 02 – 99

Decreto N° 90/03: Interés Provincial en materia regulatoria de recolección y distribución sobre residuos sólidos urbanos.

Fecha: 11 – 02 - 2003-

B.O.: 20 – 02 - 03

LA GESTIÓN DE LA PREVISIÓN SOCIAL Y SU INCIDENCIA EN LOS BENEFICIOS Y DIALÉCTICA SOCIAL.

Autor: JAVIER QUESADA.

Prof. Ph.D. F. JAVIER QUESADA

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Castilla La Mancha. ESPAÑA

Auditor de Cuentas CPA – ROAC y Actuario de Seguros– IAE

Javier.Quesada@uclm.es

| |
|--|
| <p>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.</p> |
|--|

El texto que se presenta dentro del presente artículo en idioma diferente al español, ha sido traducción realizada por el autor del mismo.

La gestión de la previsión social y su incidencia en los beneficios y dialéctica social.

Javier Quesada. (Universidad de Castilla La Mancha)

E-mail: Javier.Quesada@uclm.es

RESUMEN

Todo ser humano tiene necesidades, deseos de disponer de medios aptos para prevenir las sensaciones incertidumbre. Los medios de que dispone son limitados y se encuentra subordinado a un conjunto de dependencias, por ello necesita de protección que varía en intensidad, del tiempo y de la situación económica del sujeto; a este tipo de protección la denominamos previsión, siendo la pensión una parte de esta previsión.

La previsión social puede ser contemplada desde la óptica pública régimen general de la Seguridad Social o privada Planes y Fondos de pensiones. Estos últimos tienen incidencias directas en el ámbito empresarial e inducidas a los trabajadores, intermediarios financieros, accionistas, Administración Pública, influyendo en el Balance Social.

Se comienza con el estudio de la previsión contemplada desde la óptica jurídica e histórica destacando sus características esenciales. Se establece el principio general de la previsión social como es el pacto generacional. Pretende contemplar los principales riesgos en que se encuentra sometido el sujeto. Se requiere tratar las distintas áreas de actuación de la previsión social, esto es su tipología.

Las organizaciones que tienen implantado un plan de pensiones tiene una incidencia en las mejoras sociales en la productividad y en la calidad de los productos o servicios que elabora. También tiene una repercusión psicológica y social en su entorno. Estos hechos suponen un aumento de los beneficios sociales y constituyendo, en sí misma una dialéctica social. Para su establecimiento se señalan un conjunto de indicadores directos e inducidos que influyen en todos los estamentos sociales relacionados o vinculados con la organización.

Los fondos de pensiones dentro de la responsabilidad social corporativa de una organización influye en la determinación del balance social, cuantificable mediante las identidades actuariales que se recogen en un momento del tiempo, el valor actual de los compromisos futuros y el valor del fondo constituido en el momento de referencia. También supone el beneficio social más complejo de evaluar, por responder a aspectos cuantitativos y cualitativos. Por ello la utilización de índices, comparación con situaciones precedentes y la del sector al que pertenece la organización

Palabras clave: PREVISIÓN SOCIAL – INCIDENCIA – BENEFICIO SOCIAL – DIALÉCTICA SOCIAL – INDICADORES – RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA ORGANIZACIÓN

SUMMARY

All human being has necessities, desires to have apt means to prevent the sensations uncertainty. The means which it has are limited and are subordinate to a set of dependencies, for that reason he needs protection that varies in intensity, of the time and the economic situation of the subject; to this type of protection we denominated forecast, being the pension a part of this forecast. The social forecast can be contemplated from the public optics general regime of the Security Social or deprived Plans and Bottoms of pensions.

These last ones have incidences direct in the enterprise scope and induced the financial workers, intermediaries, shareholders, Public Administration, influencing in the Social Balance. It is begun with the study of the forecast contemplated from the legal and historical optics emphasizing its essential characteristics. The general principle of the social forecast settles down as it is the generational pact. It tries to contemplate the main risks in which one is put under the subject. It is required to treat the different areas from performance of the social forecast, this is its typology. The organizations they have implanted a plan of pensions have an incidence in the social improvements in the productivity and the quality of products or services that elaborates. Also it has a psychological and social repercussion in its surroundings. These facts suppose an increase of the social benefits and constituting, in dialectic itself a social one. For its establishment they are indicated a set of tie direct and induced indicators that influences in all the related social estates or with the organization.

The bottoms of pensions within the corporative social responsibility of an organization influence in the determination of the social, quantifiable balance by means of the actuarial identities that take shelter in a while of the time, the present value of the future commitments and the value of the bottom constituted at the moment of reference. Also more complex supposes the social benefit to evaluate, to respond to quantitative and qualitative aspects. For that reason, the use of indices, comparison with preceding situations and the one of the sector to which the organization belongs.

1. LA COMPRESIÓN DE LA PENSIÓN. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES

La palabra pensión fue aceptada por primera vez en el siglo XVII y tomada del latín «Pensio-onis» que se traduce por pago (COROMINAS, J.1976: pág.450) .

Según el Diccionario de la Lengua Española se considera la pensión como aquella cantidad anual que se asigna a uno por méritos o servicios propios o extraños, o bien por pura gracia de que la conceda. (REAL ACADEMIA. Varios años)

La Constitución Española, sancionada el 27 de diciembre de 1978, dedica varios artículos a la protección a la familia, seguridad social, disminuidos y tercera edad. El artículo 50 de este Texto legal establece: «Los poderes públicos garantizan, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad. Asimismo, y con independencia de las obligaciones familiares, promoverán su bienestar mediante un sistema de servicios sociales que atenderán sus problemas específicos de salud, vivienda, cultura y ocio.»

Se podría entender por pensión aquella cantidad actualizada que se asigna periódicamente al ciudadano por razones naturales cuando requiere protección económica, con el objeto de promover el bienestar social.

Las notas que se desprenden de este concepto serían:

1. Cantidad asignada periódicamente: un sujeto económico que puede ser el Estado, una Empresa, Compañía de Seguros, u otras instituciones, bien aislada o conjuntamente, asigna una determinada cantidad cuya cuantía dependerá de unas determinadas circunstancias, calculada actuarialmente, pagadera temporalmente (mensual, trimestral, anual o única).

2. Actualizada: la pensión asignada al ciudadano en un momento determinado debe ser especificada por un método actuarial, teniendo en cuenta el "Ius natura" establecido por Cicerón.

3. Cuando requiera protección económica: para tener derecho a la asignación de la pensión se requiere el cumplimiento de unas circunstancias, como tener derecho a la jubilación, invalidez, orfandad, etc.

4. El objeto de la pensión es la consecución de un bienestar social, recogiendo en esta parte conjuntamente el "Ius Gentium" e "Ius Civile".

Desde el punto de vista de la economía política clásica, la familia es la unidad económica de consumo; esta unidad económica percibe unos recursos (Renta) cuyo origen puede ser la remuneración del factor trabajo capital o tierra que incorpora al proceso productivo (QUESADA, FJ. 2002: Pág 109. Podemos considerar, desde esta perspectiva, la pensión como la compensación periódica por la pérdida de la

capacidad de obtención de recursos (Renta) provenientes de la remuneración del factor trabajo por parte de la unidad económica de consumo, cualquiera que fuese su causa, ya sea esta pérdida parcial o total, permanente o temporal. Si fuera originada por la situación del mercado de trabajo, tendríamos la pensión de desempleo. Si fuese originada por el estado físico - sanitario se trataría de la pensión de invalidez transitoria o permanente, parcial o absoluta. Si fuese originada por la desaparición física de alguno de los elementos generadores de renta, hablamos de pensiones de viudedad y/u orfandad. Y si lo fuera por causa del envejecimiento real o legal, sería la pensión de jubilación.

2. ORIGEN HISTÓRICO DE LA PENSIÓN. COMPONENTES JURÍDICOS

El concepto de pensiones se introdujo en el siglo XVII, concretamente surgió en Inglaterra en 1684 por motivo de la incapacidad de un encargado que envejecía. A lo largo de los veintiocho años siguientes, se desarrolló la práctica de la jubilación con arreglo a tres fases. En la primera fase un funcionario cedía su puesto a un sucesor que pagaba al antiguo funcionario una cantidad global o periódica. En la segunda fase, el pago de pensiones dejaba de ser personal, haciéndose cargo de él las autoridades públicas, siendo éstas las encargadas de satisfacer las pensiones. En la tercera fase, se establece el concepto de promedio, estableciéndose el fondo de pensiones, y naciendo así la responsabilidad colectiva.

Una Instrucción del Tesoro Inglés, de 3 de mayo de 1712, estableció el principio de que el coste de las pensiones se cargaría a la colectividad de los nuevos funcionarios civiles, mediante cotizaciones periódicas constituyendo un fondo público.

En 1803 en otra Instrucción del Tesoro se estableció una forma más avanzada, siendo sancionada posteriormente por una Ley del Parlamento, por la que se establecía un sistema de pensiones para los funcionarios públicos no sujetos a cotizaciones.

Sucesivamente, nacieron otras Leyes parlamentarias que trataron problemas relativos a la distribución de los costes, relación entre prestaciones e ingresos, inflación, edad de retiro, etc.

En la República Federal Alemana, la primera Ley sobre el seguro de pensión social data de 22 de junio de 1884, e introdujo un seguro de pensión legal con carácter obligatorio y se concedía a los asegurados un derecho legal absoluto, una pensión en caso de invalidez o al alcanzar los sesenta y cinco años de edad. Esta Ley se completó mediante la Ley de Invalidez de 13 de julio de 1899. (AISS, vol. II. 1959, p. 1-2).

En Austria, la evolución histórica de las pensiones debe considerarse como ramas de seguros separadas. Así, el seguro de retiro de los mineros se remonta al año 1854 y el seguro de vejez para los empleados aparece primeramente en la Ley sobre Funcionarios privados de 1 de enero de 1909.

La primera reforma emprendida en Dinamarca fue hacia 1890 sobre temas de previsión familiar, figurando programas especiales relativos al seguro de vejez. En el año siguiente se independizó el seguro de vejez del régimen general de asistencia pública. El monto de las prestaciones se fijó basándose en el principio de que el beneficiario debería vivir sin ayuda de la familia o del Estado.

En Finlandia, el primer informe del Comité con respecto al establecimiento de las pensiones data de 1892; basándose en el mismo, el soberano aprobó un Decreto, 1897, relativo a las Cajas de Pensiones voluntarias para los trabajadores, desarrollándose en los años sucesivos.

En Francia, la Ley de 29 de junio de 1894 marca la primera intervención del Estado en la organización de un régimen de seguros sociales para los trabajadores y empleados mineros.

En Italia, en 1898 fue establecida la Caja Nacional de Seguro de Invalidez y de Vejez de los Trabajadores como organización independiente y administración propia.

En Nueva Zelanda, la primera vez que fueron establecidas las pensiones de vejez fue en 1848 mediante un proyecto de Ley sometido al Parlamento; los beneficiarios eran aquellos ciudadanos que señala la Ley en una lista.

En Turquía, la Caja de Retiro se creó en principio únicamente para los soldados por la Ley del año 1866.

La aparición de las pensiones en los demás países corresponde al siglo XX, donde el desarrollo de las mismas ha sido muy destacado. Por lo tanto, podemos afirmar que las pensiones en su vertiente social tienen una vida de menos de un siglo.⁵ En España surgió en 1907 con la creación del Instituto Nacional de Previsión.

Las dependencias a que el hombre se encuentra subordinado, le repercute durante toda su vida, afectando también a su familia resultándole, por tanto, necesarias las prestaciones familiares. Estas pueden ser clasificadas atendiendo a los diferentes riesgos que pueden cubrir, agrupándolas según coincidan el destinatario y beneficiario, o no coincidan.

Se entiende por destinatario, desde un punto de vista económico - actuarial, aquella persona a quien va dirigida una determinada pensión, mientras que beneficiario es aquella persona que favorece un contrato de seguro.

Prestaciones familiares (BARDE, R.1972, Pág 71).

| | |
|------------------------------------|-------------------------|
| | 1 invalidez |
| destinatario \equiv beneficiario | 2 vejez o jubilación |
| | 5 enfermedad-sanitarios |
| | 3 orfandad |
| destinatario \neq beneficiario | 4 viudedad |
| | 5 enfermedad-sanitarios |

Como señala (GARCÍA NINET, J.I. 1976: Pág 737) dos son las causas necesarias para iniciar la protección:

a) La existencia de un sujeto causante que fallezca, reuniendo una serie de requisitos previstos por el legislador.

b) La existencia de unos sujetos llamados beneficiarios que son distintos a los destinatarios, que el legislador presume dependían económicamente del causante y que reúnen determinados requisitos. Estos destinatarios podrán solicitar y obtener la correspondiente protección.

En las pensiones de orfandad, el destinatario es el niño huérfano, mientras que los beneficiarios son los padres o familiares del tutelar.

Entre ambos presupuestos necesarios corre la presunción, en unos casos "Iuris et de iure" y en otros casos, es necesario la demostración de dependencias económicas, bien cuando el huérfano o la persona tutelar obtenga ingresos suficientes para atender las necesidades del menor.

En las pensiones de invalidez coincide el destinatario con el beneficiario y se podrán definir como aquella cantidad actualizada que se asigna periódicamente a aquellas personas disminuidas físicas por causa de accidente, ya sea laboral o de otro tipo, con el objeto de cubrir sus necesidades económicas. Dentro de la invalidez existen distintos grados, siendo las prestaciones recibidas, igualmente, en función de esos resultados (GESINCA. 1981: Pág 39).

Todo ser humano, para realizarse como persona, tiene, además de derecho al trabajo, el deber de trabajar en cuanto pertenece a una comunidad social y debe contribuir al desarrollo colectivo. Como compensación al trabajo percibe una remuneración y un derecho al descanso. Por tanto, es el trabajo el que legitima y fundamenta la protección de la "tercera edad" (GARCÍA DE LEANIZ Y DE LA TORRE, P. 1976:Pág. 1645), mediante la defensa del derecho a la jubilación.

Así se parte de una división en dos mitades desde una consideración económico - laboral. Una, el tiempo que se destina a generar riqueza mediante la capacidad productiva del hombre, y otra, el retiro o cese de aquella actividad. Pasando desde una actividad teóricamente normal a una inactividad prácticamente total, esta situación ocasiona problemas no ya sólo económicos sino sociales, psicológicos, etc., por lo que las personas de edad que se encuentran jubiladas sienten, en la mayoría de los casos, una marginación familiar y social, que debe ser corregida. Deberían crearse unos mecanismos de convivencia entre todas las edades, fomentando, por una parte, un cambio de mentalidad entre generaciones y, por otra, una mayor participación en actividades familiares y sociales de las personas jubiladas. Por otro lado, el carácter coactivo a una edad determinada de las jubilaciones va en detrimento de estas posibles soluciones. El carácter voluntario de las jubilaciones aliviaría estos problemas específicos de la "tercera edad".

3. EL RIESGO Y MEDIDAS DE COBERTURA DE LA PREVISIÓN SOCIAL

En materia de Seguridad Social los elementos conceptuales básicos se reducen a dos: el riesgo y las medidas de cobertura. (RHEE, H. A. 1972: Pág 17). Dentro del Derecho del seguro, se puede definir el riesgo como un acontecimiento futuro e incierto, cuya realización no depende exclusivamente de la voluntad del asegurado (LÓPEZ NÚÑEZ, P. 1911:Pág. 47).

El riesgo, a diferencia de la incertidumbre, tiene un carácter objetivo, es un acontecimiento que puede acaecer y se puede medir en términos de probabilidad, mientras que la incertidumbre tiene un cariz netamente subjetivo. Un sujeto con mucha incertidumbre considera que puede acaecer un hecho, el riesgo existente le puede ocurrir.(QUESADA, FJ. 1991: Pág 35)

Según (DURAND, P. 1955:Pág57), se pueden clasificar los riesgos:

- a) Riesgos de tipo físico, dependientes de fenómenos geológicos.
- b) Riesgos sociales, como riesgos de guerra, políticos, monetarios.
- c) Riesgos familiares: invalidez, enfermedad.
- d) Riesgos de orden fisiológico: Jubilación, muerte, viudedad.

Según el profesor ALMANSA PASTOR, J. RISS, núm 6, 1971), el ciclo a considerar sería "riesgo – evento - daño". El riesgo es el concepto del que hay que partir, así como el objeto de la relación jurídica previa al evento. El evento actúa como término individualizador del riesgo, es decir, como hecho previsto en la relación aseguradora. Mientras que el daño consiste en la lesión de un interés o, más concretamente, un evento es materialmente dañoso cuando provoca un desequilibrio económico.

Respecto a las medidas de cobertura consideraremos el seguro social como un derecho subjetivo del hombre que la sociedad debe garantizar, evitando los infortunios sociales que le puedan sobrevenir.

En opinión de (POSADA, C. G.1977, Pág. 14), las características del seguro social son:

- a) Su aspecto asistencial: No persiga un fin lucrativo, tampoco condicionan los riesgos.
- b) Su condición técnica: Los seguros sociales funcionan con la técnica del seguro, que a veces se deforma con la preocupación por lo social.
- c) Su carácter obligatorio.
- d) Su organización por el Estado, casi siempre en forma de servicio público de carácter autónomo.
- e) El reconocimiento del derecho a percibir unas prestaciones que el Estado garantiza, siempre que se produzcan determinados riesgos.

El término Seguridad Social aparece por vez primera en la terminología jurídica en una ley votada por el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica en 14 de agosto de 1935, "Social Security Act", encontrándose como recomendación en la Carta Atlántica de 14 de agosto de 1941.

ALONSO OLEA, M. 1974, Pág. 18., define la Seguridad Social como "conjunto integrado de medidas de orientación estatal para la prevención y remedio de riesgos personales mediante prestaciones individualizadas y económicamente evaluables".

Por último, señalar, en una concepción moderna de la Seguridad Social, que la previsión contra riesgos está unida a la noción de solidaridad. Todos los ciudadanos deben participar en la consecución de una Seguridad Social eficaz que sirva de base y soporte para la protección de aquellos ciudadanos más necesitados desde el punto de vista social.

3.1 PRINCIPIO BÁSICO DE LA SEGURIDAD SOCIAL. "PACTO GENERACIONAL"

La previsión para el establecimiento de las pensiones siempre fue necesaria, pero hoy esta necesidad es indispensable, tanto por el deseo de independencia de unos como por la imposibilidad del ciudadano por sí mismo. Por ello en la actualidad nos hallamos ante un "pacto generacional" (QUESADA, FJ. 1989: Pág 35-49), que se articula tanto jurídica como económicamente. Así, los países más desarrollados tecnológicamente han implantado algún sistema de Seguridad Social. Este sistema, normalmente, viene siendo financiado por los particulares de las empresas y la colectividad, teniendo sus lógicas repercusiones, tanto por el aumento de los costes, por una parte, como por la merma de

ingresos, por otra. Estas repercusiones han aumentado en los momentos actuales, con tendencia a elevarse en los años futuros, debido al aumento de la población no activa, tardanza en incorporarse a las filas de la población activa, aumento del paro y, por último, por la fuerte tendencia a aumentar la esperanza de vida, motivada fundamentalmente por el desarrollo de la medicina y la prevención de la salud. Todo ello implica un incremento de las cargas que se reparten entre un menor número de población activa.

Este pacto generacional, que hace cuarenta años se consideraba un punto básico de la Seguridad Social, en la actualidad se está poniendo en duda, con lo cual no es posible que el Estado pueda financiar en todos los casos este déficit creciente de la Seguridad Social. Los estudios realizados están encaminados fundamentalmente hacia la implantación paralela de un sistema de pensiones privado, ya que ofrece una gama de productos que permite garantizar mediante ahorro de hoy unos ingresos totales o complementarios para el mañana.

3.2 AREAS DE LA PREVISIÓN SOCIAL. TIPOLOGÍA

La previsión social puede ser estudiada en función de la iniciativa que lo motive (REINA GALLEGO, A.1980, p. 18).

A) Seguridad Social: Con aportaciones individuales empresariales y estatales que cubran unos mínimos vitales, con unas características específicas, tipificadas por el legislador.

B) Empresarial: La previsión social se contempla desde el área de la empresa, cuando ha sido ésta la que ha motivado su desarrollo. De alguna manera podemos considerar al sector empresarial como el primero en el fomento de la previsión social, ya que, con el resurgir industrial y, buscando una mayor productividad por parte del factor trabajo, intentaba que sus contraprestaciones fuesen no sólo de carácter pecuniario, sino también de carácter social. Por otra parte, el sujeto individual necesitaba esa protección demandando a la colectividad la cobertura de sus necesidades.

Según (HUEDER, S. S., y BLACK KENNETH: 1979: Pág 34), "una de las contribuciones más significativas hechas por el sector privado hacia el seguro de jubilación está constituida por el desarrollo de los planes privados de pensiones

C) Régimen Complementario: Corresponde a la segunda área, siendo en general la empresa o bien entidad sin fines de lucro o entidades aseguradoras el órgano de gestión. Tiene carácter obligatorio por aquellas empresas que tengan implantado dicho régimen, aunque el sujeto pueda acogerse o no, según las características específicas del Régimen Complementario

El establecimiento de un Sistema de Pensiones Complementario, paralelo a las prestaciones económicas de la Seguridad Social en el ámbito de las pensiones de jubilación, viudedad, orfandad e invalidez, supone un coste para aquellos sujetos económicos que intervienen. Este coste tiene el carácter de variable, ya que dependerá de la edad del trabajador, de la distribución del colectivo, de la evolución, movilidad o rotación de cada uno de los trabajadores que integran la plantilla aparte de otras circunstancias socioeconómicas de carácter general. El carácter variable del coste implica la dificultad de su evaluación en términos exactos, por ello la necesidad de su cuantificación en términos de probabilidad (STEWART, C.M. y HUMPHREY, G.T.: 1964, Pág. 75).

Este grado de movilidad no es posible generalizarlo para todos los países y sectores, aunque teniendo en cuenta únicamente las consideraciones intrínsecas, se puede afirmar, con carácter general, que en los países anglosajones el grado de movilidad es mayor que en los países latinos, pero resulta problemática una generalización de este tipo, aún existiendo estadísticas que así lo contemplan, ya que debe darse entrada a otras variables que pueden modificar esta conclusión, dependiendo del peso de participación de cada una de ellas. La movilidad o rotación de los trabajadores depende, entre otras variables, en la situación económica del sector, es posible afirmar que un mayor desarrollo del mismo, conlleva una mayor movilidad. Es decir, en situación de crisis económica se reduce en mayor medida el grado de movilidad.

Los Fondos de Pensiones tienen indudables ventajas que podríamos sintetizar en:

1. **Carácter Financiero:** Con la existencia del Fondo de Previsión se genera un ahorro en el sistema que se canalizará hacia el mercado de capitales mediante su inversión, buscando una rentabilidad y seguridad que motivan la expansión de la economía.
2. **Carácter económico:** existir una mayor integración de los trabajadores dentro de la empresa como consecuencia del logro de un mayor bienestar en el presente y una seguridad en el futuro, repercutirá en una mayor productividad de los trabajadores en su empresa su mayor especialidad y estabilidad en el empleo.
3. **Carácter fiscal:** los fondos deben ser protegidos, considerando las aportaciones de la empresa y de los trabajadores deducibles del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respectivamente.
4. **Carácter Social:** favorece las relaciones entre trabajadores y de éstos con la empresa, tanto humanas como sociales, ya que ambas partes se encuentran comprometidas en un proyecto a largo plazo.

D) Seguros Privados: corresponde al tercer y último tramo, siendo en general el sujeto individual quien acude a una compañía de seguros o entidad de previsión para contratar un seguro privado que cubra algún área de la previsión. Tiene carácter netamente voluntario, el cálculo de la prima viene dado actuarialmente por la entidad, basado en el sistema de capitalización puro según los usos del mercado, dependiendo de los factores individuales del asegurado.

Desde un plano económico-actuarial, y retomando la definición de carácter económico que sobre pensión hemos dado anteriormente, podemos clasificar las pensiones según el origen causante de la pérdida de capacidad de obtener recursos debiendo:

1. Fenómenos coyunturales o estructurales del mercado de trabajo: desempleo, ayudas, capacitación profesional, etc.
2. Fenómenos asociados a la imposibilidad física de acceder de nuevo al mercado de trabajo.
 - a) Debidos a enfermedad o accidente: invalidez temporal o permanente, parcial o absoluta, etc.
 - b) Debidos a defunción del elemento generador de renta, viudedad y orfandad, etc.
 - c) Debidos al envejecimiento físico o por motivos legales del elemento generador de renta: jubilación.

Pero con esta clasificación no hemos agotado, ni mucho menos, el ámbito de la previsión social complementaria, ya que nos hemos limitado a la pensión, esto es, a la compensación de una imposibilidad de generar renta, pero podría extenderse, y de hecho se extiende, a la subvención de gastos más o menos necesarios para la conservación o rehabilitación de dicha capacidad (asistencia sanitaria, médica, farmacéutica, etc.) o la reparación de gastos ocasionados por el acaecimiento de las causas ya descritas (entierros, etc).

4. RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS ORGANIZACIONES

La concepción tradicional de la empresa como la utilización de unos factores de producción para obtener el máximo beneficio, y más concretamente el máximo beneficio repartible o dividendo, puede decirse que ha entrado en crisis a partir de la segunda guerra mundial, si bien existieron antecedentes en el período de entreguerras.

Esta concepción viene determinada por dos aspectos cuya influencia separada es difícil de determinar. Por un lado, resulta evidente que las mejoras sociales reciben una incidencia de los aumentos de productividad, que en principio son superiores al coste que suponen. Por otra parte, un cambio en la

concepción psicológica que el empresario tiene sobre la empresa indudablemente está influenciado por la conciencia colectiva sobre empresa y su entorno económico.

Otros aspectos de incidencia social, los llamados costes sociales, tales como contaminación, calidad de vida, etc. son consecuencias sociales de la actividad empresarial, cuyo impacto en el entorno despierta interés a nivel general.

También la empresa realiza un servicio de aproximación entre proveedores y clientes, ya sea mediante la transformación, transporte, intermediación, etc., y, por lo tanto, la actividad empresarial afecta a estos agentes económicos directamente vinculados a la empresa.

Otra cuestión a considerar es el excedente generado por la actividad empresarial, que puede ser estudiado desde dos ópticas:

a) Determinación del valor añadido y su distribución por partícipes en el período. La contabilidad tradicional determina el excedente generado por la empresa desde la exclusiva óptica de los propietarios o accionistas; éste es el beneficio. Sin embargo, la actividad empresarial genera rentas distintas al beneficio y superiores a éste, rentas que no existirían de no darse la función empresarial. Así pues, podemos diferenciar las generadas por la empresa de las de sus destinatarios; salarios, intereses, dividendos y autofinanciación generada en el período, impuestos y arrendamientos cuyos destinatarios son, respectivamente, los trabajadores, prestamistas, accionistas, Estado y propietarios no accionistas. La suma de estos componentes es el valor añadido.

b) Determinación del excedente de productividad global generado en el devenir temporal y su reparto entre los distintos agentes sociales.

Se pretende analizar la participación en la productividad diferencial o excedente (surplus) generada en un período, que es el exceso de la obtenida en el período anterior, distinguiendo entre variaciones en cantidades y precios y entre la participación de los distintos agentes, los provenientes de las variaciones en las cantidades y de los provenientes en las variaciones de precios satisfechos por los clientes.

Normalmente, se tiende, por un lado, a su valoración económica, así como a la confección de índices en aquellos datos sobre unidades físicas o monetarias según el caso; así tenemos como información normalmente disponible por la empresa lo referente al personal, estructura de plantilla por edad, sexo, funcional, etc; movilidad de personal, interés, ascensos, traslados, altas y bajas (muerte, invalidez, jubilación, rotación), condiciones de trabajo externas, atenciones sociales, formación, relaciones laborales, etc; así como en lo que respecta a los accionistas, política de dividendos, número, paquete

medio, curva de Lorentz de composición actuarial, política, informática, etc., y así sucesivamente con los diversos agentes implicados.

Los planes de pensiones son un poderoso instrumento social. En un sistema de reparto, las pensiones satisfechas en el período forman parte del valor añadido de la empresa que genera estas rentas en el sistema. Si el sistema es de capitalización, las contribuciones tienen el significado de salarios diferidos en dicho valor.

A efectos de determinación de la seguridad inducida por la empresa a sus trabajadores será conveniente la determinación de índices que sobre el nivel de cobertura por jubilación, viudedad, orfandad, etc., ofrece la previsión complementaria establecida.

Al contemplar la institución de los planes de pensiones, bajo el prisma de las relaciones laborales, hay un aspecto que merece una especial atención, y que es el de su inclusión dentro de lo que se denomina beneficios sociales de las empresas (*forringe benefits*)

4.1 BENEFICIOS SOCIALES

Se consideran como beneficios sociales una serie de prestaciones heterogéneas, cuyo común denominador es proporcionar al personal de una empresa un amplio sector del mismo, ventajas económicas o servicios diversos, que no están conectados casualmente, como el trabajo prestado y cuyo otorgamiento no ha sido establecido obligatoriamente por disposición legal.

Es práctica usual en los países occidentales incluir esta materia dentro del contenido de la negociación colectiva, juntamente con las retribuciones directas y demás condiciones de trabajo.

La coyuntura actual de crisis del sistema de seguridad social tal y como es entendido en la actualidad en la mayoría de países, la grave crisis económica mundial y las futuras acciones legislativas en orden a la previsión social, hacen pensar en el establecimiento de fondos de pensiones, que brindan a los empresarios la oportunidad de utilizar estas fórmulas de previsión social voluntaria, como un eficaz instrumento de estrategia social.

Las tendencias más recientes en las relaciones industriales respecto a la previsión social y en general a los beneficios sociales, pueden ser analizadas a la luz de la experiencia de los países del norte de Europa (Alemania y países escandinavos) o en la confrontación de los países mediterráneos (Francia e Italia).

Las grandes empresas norteamericanas se han planteado el tema de los beneficios sociales desde una perspectiva de gran pragmatismo. Como método para frenar la expansión sindical, utilizan la política

de demostrar con hechos que la empresa puede satisfacer las necesidades de todo orden, haciendo con ello innecesaria la existencia del sindicato. La filosofía inherente es obtener la paz social, a través de ofrecer más y mejor que los sindicatos, de forma anticipada. En esta idea se han potenciado enormemente determinadas instituciones, entre ellas, la de los beneficios sociales que adquiere considerable importancia dentro de los costes sociales de la empresa. Aparte de los razonamientos indicados de estrategia, hay otros como las limitaciones impuestas por el Gobierno a los aumentos en las retribuciones directas, así como el tratamiento fiscal, muy beneficioso, de que son objeto las mejoras sociales.

La idea de instrumentar la estrategia social de la empresa, mediante la potenciación de los beneficios sociales, enlaza con las tendencias que se observan actualmente en las relaciones industriales en Europa.

Frente a la teoría de reparto del trabajo (work sharing), y consecuente reducción del tiempo de trabajo, se observa en la empresa europea una actitud de "innovación social" y "políticas sociales individualizadas", que propugnan la individualización y flexibilidad en las condiciones cualitativas de trabajo, ante el reducido margen existente para incrementar las condiciones cuantitativas, en una época de grave crisis económica, evitando de esta forma el rompimiento del diálogo entre los agentes sociales.

Está demostrado que la flexibilidad en la edad de jubilación constituye un motivo de satisfacción para el trabajador, ya que le permite una transición menos brusca a su nueva condición de inactividad, y para el empresario, porque supone una disminución del absentismo, que en estos casos es bastante elevado.

En muchas empresas, mediante los convenios correspondientes, se han establecido sistemas de flexibilidad al final de la carrera profesional que pretenden de una parte facilitar la marcha de los trabajadores de más edad, de otra ofrecer a los interesados la posibilidad de cesar en su actividad antes de la edad normal de jubilación, permitiendo organizar la transición entre la vida profesional y la jubilación. Estas nuevas fórmulas no son de aplicación de la teoría del "work sharing", sino más bien lo contrario, alternativas que el empresario europeo está aportando frente a la pretensión de otros interlocutores sociales de repartición de empleo (uno de cuyos instrumentos es la reducción general de la edad de jubilación).

El tema de flexibilización de la jubilación puede jugar un papel importante respecto a la posibilidad de establecer planes de pensiones empresariales, respaldada por instituciones tales como los Fondos de Pensiones, cuyas condiciones se podrán negociar entre las partes interesadas a través de la contratación colectiva.

Ante la grave crisis económica actual, muchas empresas se están viendo obligadas a promocionar planes de jubilación anticipada, incluso también el propio Estado, por medio de planes de reconversión industrial de empresas en crisis.

La previsión social voluntaria es un campo de grandes posibilidades para los convenios colectivos, pues las tendencias actuales en las relaciones industriales pasan por la potenciación de los beneficios sociales de las empresas, con medida de estrategia social por parte de éstos, pero también porque pueden llegar a constituir para los trabajadores un patrimonio de tanta o mayor importancia como la retribución directa, con un tratamiento fiscal más benevolente y protegido del deterioro inflacionista.

En lo sucesivo tanto el empresario como los trabajadores tendrán que modificar su actitud y criterios al suscribir convenios, tomando en consideración la naturaleza de las prestaciones de forma que estimulen el ahorro privado, para ir paralelamente abandonando el sistema tradicional que ya ha comenzado a congelarse por algunos sectores empresariales. La actual situación ofrece a las empresas una doble oportunidad; por una parte resolver la situación económicamente insostenible de ser política de pensionistas tanto actuales como futuros. Pero además al utilizar adecuadamente los instrumentos legales que se le brinden para ello podrá mejorar el clima social y el sentimiento de integración en la empresa.

4.2 DIALÉCTICA SOCIAL DE LA EMPRESA. INDICADORES

(PARRA LUNA, F.: *Balance social y progreso empresarial*. Ed. Cirde. Madrid, 1980, pp. 201 y ss) Se propone un proceso causal encadenado al que denomina "Dialéctica social de la empresa". Según el esquema propuesto, tendremos que ir introduciendo algunas modificaciones:

Influencias directas Empresa:

1. Influye en sus trabajadores al proporcionar los mayores grados de participación, integración, etc.
2. Influye en los accionistas al aumentar la información, así como en la búsqueda de un mayor beneficio compatible con la estabilidad empresarial.
3. Influye en los clientes en su búsqueda de nuevos productos y en el interés de aproximarse a sus necesidades, mejorando la distribución, el control de calidad, la puntualidad en entregas, etc.
4. Influye en los proveedores al mejorar sus compromisos financieros y al pretender una relación que unifique las necesidades de la empresa con las posibilidades de sus proveedores.

5. Influye en la administración pública al cumplimentar puntualmente no sólo con las obligaciones fiscales, sino también con el cumplimiento de normas sobre ambiente, legislación social.

Influencias inducidas Trabajadores:

1. Su mayor integración en la empresa influirá en la sociedad, los clientes y los proveedores.
2. Se registrarán aumentos de productividad que revertirán en beneficio de la empresa.
3. Su mayor vinculación a la empresa les hará desear convertirse en accionistas de ésta.

Influencias inducidas Clientes:

1. Su conocimiento de la empresa revertirá en los intermediarios financieros, ya bancarios con sus informes favorables, ya en los mercados de capitales por su interés en invertir en la empresa.
2. En la sociedad al mejorar la imagen de la empresa en su círculo social próximo.
3. Pueden mejorar las relaciones entre clientes.

Influencias inducidas Proveedores:

1. Desearán convertirse en accionistas desde su cada vez mayor vinculación a la empresa.
2. Mejorará la fluidez y calidad de las pérdidas, con lo que la empresa resultará beneficiada.
3. Influirán en los intermediarios financieros al informar sobre la mayor seriedad en los pagos y planes de expansiones, etc.

Influencias inducidas Sociedad:

Las buenas referencias de la empresa harán que se desee pertenecer como accionista de ella, así como facilitar la ampliación de clientes.

Influencias inducidas Accionistas:

Influirán positivamente en la empresa al estar dispuestos a aumentar la inversión en ésta.

Influencias inducidas Administración pública:

Considerará a la empresa desde el punto de vista de colaboración y no de confrontación.

Influencias inducidas Intermediarios financieros:

1. Influirán en la empresa al canalizar recursos financieros hacia ésta, incluido el aumento de accionistas.

2. Influirán en la captación de nuevos clientes y proveedores al facilitar buenos informes.

5. INCIDENCIA SOCIAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES. A MODO DE CONCLUSIÓN

Influencias directas

Empresa.

1. Influye adicionalmente en los trabajadores, al incrementar su seguridad.
- 2.- Influye de forma adicional en los intermediarios financieros al aumentar la demanda de inversión.
- 3.- Influye en los accionistas al ajustar el coste de las prestaciones al momento del devengo del derecho, determinando el beneficio real de explotación.

Influencias inducidas

Trabajadores.

Influirán en la empresa al aumentar la estabilidad, facilitar la contratación de nuevos trabajadores y aumentar la productividad.

Intermediarios financieros.

Influirán en la empresa al hacer disminuir, como hemos visto, el tipo de interés de mercado, así como la posibilidad de canalizar parte de las inversiones hacia la adquisición de acción.

Accionistas.

Influirán al estar más dispuestos a invertir en la empresa, al disminuir la incertidumbre por considerar los costes reales, teniendo constituidos los fondos de reserva para hacer frente a las futuras jubilaciones.

Administración pública.

Influirá en la empresa merced a las ventajas fiscales que otorgará a estos sistemas de previsión social.

Los fondos de pensiones influyen en la determinación del balance social al tratarse, por una parte, de un compromiso de la empresa, que, como hemos visto, es cuantificable mediante las identidades actuariales que recoge en un momento del tiempo, según las hipótesis vigentes, el valor actual de los compromisos futuros y el valor del fondo constituido en el momento de referencia. Pero también

supone un beneficio social cuya cuantificación resulta difícil por la cantidad y cualidad de los distintos agentes influenciados por su existencia, trabajadores, accionistas, intermediarios financieros, etc.

La cuantificación de estos beneficios tendrá necesariamente que ser introducida mediante el uso de índices, comparación con situaciones precedentes y la del sector al que pertenece la empresa.

BIBLIOGRAFIA:

COROMINAS, JOAN: Breve diccionario etimológico de la lengua española. 3ª Ed. Gredos. Madrid, 1976, p. 450.

Diccionario de la lengua española de la Real Academia. 19 ed. España-Calpe, S.A. Madrid, 1979, p. 1003

La Constitución española de 1978, art. 39, 41, 49, 50.

QUESADA, FRANCISCO JAVIER: Fundamentos de Contabilidad. 3ª Ed. Tebar, SL .Albacete 2003.

AISS, vol. II." El Seguro de Vejez". Monografías Nacionales.. Asamblea XIII. Ginebra, 1959, p. 1-2.

BARDE, RENAUD: "Estudio de algunos problemas relativos al pago de asignaciones familiares". AISS núm. 2. Ginebra, 1972, p. 71.

GARCÍA NINET, José IGNACIO: "La pensión de orfandad en el Régimen General de la Seguridad Social". Revista Iberoamericana de Seguridad Social. Año XXV, núm. 3, 1976, p. 737.

Gestión, Estudios e Inversiones de las Cajas de Ahorro, S. A. (GESINCA): Fondos de Pensiones y Seguridad Social. Madrid, 1981. p. 39. Invalidez permanente parcial: la percepción se mantiene hasta la eliminación de la invalidez parcial. Incapacidad permanente total para profesión habitual: se aplica un porcentaje del salario real para sustituir la pensión vitalicia por la indemnización.

GARCÍA DE LEANIZ Y DE LA TORRE, P.: "La llamada tercera edad". Revista Iberoamericana de Seguridad Social. Año XXV, núm. 6, 1976, pp. 1645-1650.

"Ante todo, los hombres de edad avanzada deberían resolverse a no disipar sus días en una ociosidad improductiva". Ensayo sobre la vejez, de CICERON. Nota utilizada en p. 17. por RHEE, H. A.: "La Seguridad Social de las personas de edad avanzada en diferentes medios". AISS, NUM 2. Ginebra, 1972.

LÓPEZ NÚÑEZ, P.: Ensayo de un vocabulario social. Madrid, 1911, p. 47.

QUESADA, FRANCISCO JAVIER: Normativa y Contabilización de Riesgos, Contingencias e Indemnizaciones. Ed. Ciencias Sociales, SL .Madrid, 1991.

DURAND, P.: "Introducción a los seguros sociales". Nueva Revista di Diritto Sociale. Pisa (Italia), reproducido en Revista Iberoamericana de Seguridad Social. AISS, número 2, 1955.

ALMANSA PASTOR, J.: "Del riesgo social a la protección de la necesidad". RISS, núm 6, 1971.

POSADA, C. G.: "Los seguros obligatorios en España". Revista de Derecho Privado. 2.ª ed. Madrid, 1977, p. 14.

ALONSO OLEA, M.: Instituciones de Seguridad Social, 5.ª ed. Madrid, 1974, p. 18.

QUESADA, FRANCISCO JAVIER: Planes y Fondos de Pensiones: Estudio Contable y Financiero. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda .Madrid, 1989. Pág 35-49

REINA GALLEGO, A.: "Fondo de pensiones: Presente y futuro". IAE. Caja de Seguros Reunidos. Madrid, 1980, p. 18.

HUEDER, S. S., y BLACK KENNETH: El seguro de vida. Ed. MAPFRE, 1979. QUESADA , F.J.: "Planes y Fondos de Pensiones: estudio contable y financiero". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid 1989.

STEWART, C.M. y HUMPHREY, G.T.: "Financing the Industrial Injuries Scheme in Great Britain". *17th International Congress of Actuaries*. London, 1964, p. 75.

PARRA LUNA, F.: *Balance social y progreso empresarial*. Ed. Cirde. Madrid, 1980, pp. 201 y ss

LA TASA INTERNA DE OPORTUNIDAD – TIO- Y LA CREACIÓN DE EMPRESAS.

Autor: **DANIEL OLAYA.**

Contador Público Titulado.

Especialista en Alta Gerencia

Especialista en Auditoría de Sistemas

Especialista en Docencia Universitaria

Magister en Ciencias Financieras y de Sistemas

Diploma de Estudios Avanzados –DEA.

Doctorando en Economía Financiera y Contabilidad

daniel_olaya@hotmail.com

| |
|---|
| 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. |
|---|

El texto que se presenta dentro del presente artículo en idioma diferente al español, ha sido traducción realizada por el autor del mismo.

La Tasa Interna de Oportunidad –TIO- y la creación de empresas.

Daniel Olaya

E-mail: daniel_olaya@hotmail.com

Área de interés: **Aplicación de Modelos Cuantitativos en la Gestión de Costos**

RESUMEN:

En el desarrollo de la economía a nivel global, el proceso de creación de empresas es una actividad permanente del hombre, razón por la cual se hace necesario el conocimiento más profundo y puntual de parámetros financieros en momentos previos a la implementación de la idea de empresa propiamente dicha. En el presente documento se presenta de forma amplia, clara y sencilla; el análisis financiero que se debe llevar a cabo, para calcular de forma prospectiva la tasa interna de oportunidad de un determinado proyecto y su comparabilidad con la tasa interna de retorno de la inversión a realizar.

Dentro del análisis llevado a cabo, se deben tener en cuenta variables adicionales a las financieras, es decir, variables no financieras las cuales componen el entorno general y particular de la empresa a desarrollar. Lo anterior permite interrelacionar las diferentes áreas de la organización, mostrando desde un primer momento la sinergia de sus componentes. Por lo tanto, al desarrollar la idea de empresa y contrastar su proyección con el entorno en el cual va a estar inmersa, se determina desde el punto de vista financiero su factibilidad, la cual va a permitir una toma de decisiones mucho más acertada con base en el conocimiento que se tiene al respecto.

Palabras clave: Empresa, inversión, tasa interna de retorno de la inversión, tasa interna de oportunidad, entorno, sinergia.

SUMMARY:

In the development of the economy at global level, the process of creation of companies is a permanent activity of the man, reason for which the deepest and precise knowledge becomes necessary of financial parameters at previous moments to the implementation of the idea of company itself. In the present document one appears of ample form, clear and simple; the financial analysis that is due to carry out, to calculate of prospectiva form the internal rate of opportunity of a determined project and its comparabilidad with the internal rate of return of the investment to make.

Inside of the carried out analysis, the financiers are due to consider variable additional, that is to say, variables non-financiers who compose the general and particular surroundings of the company to develop. The previous thing allows to interrelate the different areas from the organization, showing from a first moment synergy of its components. Therefore, when developing the company idea and resisting its projection with the surroundings in which it is going to be immersed, determines from the financial point of view its feasibility, as it is going to allow a decision making much more guessed right with base in the knowledge that is had on the matter.

Key words: Company, investment, internal rate of return of the investment, internal rate of opportunity, surroundings, synergy

RÉSUMÉ:

Dans le développement de l'économie au niveau global, le processus de création d'entreprises est une activité permanente de l'homme, raison pour laquelle la connaissance la plus profonde et ponctuelle de paramètres financiers à des moments préalables devient nécessaire à la mise en oeuvre de l'idée d'entreprise proprement dite. Dans le présent document il se présente de vaste manière, claire et simple ; l'analyse financière qui doit être menée à bien, pour calculer de manière prospective le taux interne d'occasion d'un certain projet et sa comparabilité avec le taux interne de retour de l'investissement à effectuer. Dans l'analyse menée à bien, on doit prendre en considération variables additionnels, c'est-à-dire, variables non aux financiers financiers lesquelles composent l'environnement général et particulier de l'entreprise à développer. Ce qui précède permet de mettre les différents secteurs en communication de l'organisation, en montrant dès le début la synergie de ses composants. Par conséquent, en développant l'idée d'entreprise et contraster sa projection avec l'environnement où elle va être plongée, on détermine du point de vue financier sa faisabilité, laquelle va permettre une prise de décisions beaucoup plus juste avec base dans la connaissance qu'on a à ce sujet.

Mots clef: Entreprise, investissement, taux interne de retour de l'investissement, taux interne d'occasion, environnement, synergie.

SUMÁRIO:

No desenvolvimento da economia no nível global, o processo da criação das companhias é uma atividade permanente do homem, a razão para que o conhecimento o mais profundo e preciso se torna necessária dos parâmetros financeiros em momentos precedentes à execução da idéia da companhia próprios. No original atual um aparece do formulário, do espaço livre e de simples amplos; a análise financeira que é devida se realizar, para calcular do formulário do prospectiva a taxa interna da oportunidade de um projeto determinado e de seu comparabilidad com a taxa de retorno interna do

investimento de fazer. Dentro da análise realizada, os financeiros são devidos considerar adicional variável, que é dizer, os nonfinanciers das variáveis que compõem os arredors gerais e particulares da companhia para se tornar. A coisa precedente reserva para relacionar as áreas diferentes da organização, mostrando de um primeiro sinergia do momento de seus componentes. Conseqüentemente, ao desenvolver a idéia da companhia e ao resistir sua projeção com os arredors em que está indo immersed, determina do ponto financeiro da vista sua praticabilidade, que está indo permitir uma tomada de decisão muito mais suposta para a direita com base no conhecimento que é tido na matéria.

Palavras chaves: Companhia, investimento, taxa de retorno interna do investimento, taxa interna da oportunidade, arredors, sinergia.

EL PROCESO DE CREACIÓN DE EMPRESA. LA IDEA.

Lo primero que se presenta dentro del proceso de creación de empresa, sin importar el tipo de actividad que se desee desarrollar, el área en la cual se va a circunscribir, o el sector económico al cual va a estar ligado; hace referencia a la IDEA. Pero cuando nos referimos a la idea, hacemos referencia a la respuesta que se quiere dar a una necesidad insatisfecha detectada dentro de una demanda identificada. Todo esto nos lleva a establecer desde el punto de vista de la teoría, una estructura que nos permita realizar las actividades propias de lo que se denomina empresa.

(Suárez, 1980:30) “La empresa podemos definirla desde el punto de vista de la fenomenología económica como una sucesión en el tiempo de proyectos de inversión y de financiación. Una empresa nace para hacer frente a una demanda insatisfecha. Para satisfacer esa demanda se necesitan realizar inversiones en bienes de equipo, naves industriales, activos circulantes, etc., pero a su vez dichas inversiones no pueden llevarse a cabo si no se disponen de recursos financieros”. Lo anterior lo podemos observar de forma muy clara al detenernos en las relaciones existentes entre las actividades de inversión y las de financiación, las cuales se muestran desde el punto de vista contable en el balance de la empresa; el cual cumple parámetros matemáticos reflejados a través de la ecuación patrimonial. A su vez, las actividades de inversión y las de financiación son las que determinan las directrices a seguir dentro de las finanzas de la empresa.

Para llevar a cabo el desarrollo de la idea de empresa, debemos tener presente el entorno. (BUENO, 2005:186,187) “El *entorno* representa el medio externo de la empresa y puede ser definido siguiendo el *Webster’s Third New International Dictionary* de las formas siguientes: a) Condiciones ambientales o fuerzas que “influyen o modifican”, b) Conjunto de condiciones sociales y culturales, como costumbres, leyes, lengua, religión, organización política y económica, que influyen en la vida de un individuo o comunidad (organización). En consecuencia, *entorno* es todo aquello que es ajeno a la empresa como organización, aunque a veces existen evidentes dificultades para establecer con certeza o exactitud dónde están las fronteras o los verdaderos límites de la empresa con respecto a lo que es definido como medio exterior. En un sentido amplio también podría asociarse al entorno, por su efecto en la empresa, con el concepto de mercado”

Con base en el cambio que se presenta en el mundo empresarial, el cual es el que le imprime el dinamismo permanente reflejado en la mundialización de los mercados y al analizar de forma específica el entorno, podemos identificar dos tipos de entornos: En primera instancia lo podemos denominar un *entorno general*, es decir, el entorno que encierra la totalidad de las variables, características y componentes a nivel global, y el cual, es común para todas las empresas. Un segundo entorno que se encuentra inmerso dentro del primero, pero que para el análisis y desarrollo de nuestra idea de empresa, se convierte en un *entorno particular*, es decir, donde se encuentra ubicada la demanda insatisfecha identificada y a su vez, donde se encuentran los elementos relevantes para llevar

a cabo el desarrollo de nuestra idea a todo nivel. Es aquí donde empezamos a identificar nuestras competencias y alianzas que serán necesarias para el acometido de nuestra idea.

Dentro de nuestro entorno existen factores externos que influyen en la actividad empresarial. Estos factores los podemos agrupar en: políticos, ecológicos, económicos, tecnológicos, socioculturales y jurídicos, entre otros. Con base en el estudio de cada uno de estos factores llegamos a lo que podemos denominar un diagnóstico externo para el desarrollo de nuestra idea. Es decir, podemos identificar de forma más clara las oportunidades y amenazas y por ende las estrategias a implementar, tanto para disminuir las amenazas y aprovechar las oportunidades que hemos de identificar en nuestro diagnóstico.

Al adentrarnos en nuestro entorno particular, debemos de identificar de forma clara el sector económico en el cual vamos a operar, es decir, si nuestra empresa va a pertenecer al sector primario, secundario o terciario de la economía. A su vez, dentro del sector identificado debemos de clasificar nuestra empresa dentro del subsector que más se adapte a nuestro producto o servicio a ofrecer. Por último y teniendo definida la clasificación anterior, debemos identificar el grupo al cual nos vamos a adherir dentro del subsector escogido, con base en las características de nuestra empresa. Todo lo anterior nos lleva a obtener las herramientas necesarias para establecer de forma proactiva las estrategias competitivas a implementar dentro del esquema de creación de nuestra empresa. Al establecer estas estrategias se requiere la optimización de los recursos con los que cuenta o va a contar la nueva empresa, por lo tanto, es indispensable el análisis económico y financiero de esta situación.

LA ESTRUCTURA ECONÓMICA Y FINANCIERA DE LA EMPRESA.

La información hace parte de los elementos integrantes y componentes de una empresa, y cuando nos referimos a la información de carácter económico y financiero lo podemos sintetizar en la contabilidad de la empresa. (QUESADA, 1995:17,18) “La contabilidad como sistema informativo ofrece una información estructurada y relevante, sobre las cuestiones que atañen al proceso de creación, distribución de renta y a la situación de la riqueza de la empresa. Los sujetos emisores de información contable deben de presentar ésta de forma objetiva, y para ello se basan en normas de general aceptación, para lograr satisfacer las necesidades de información de los agentes o sujetos económicos de manera objetiva. Tal objetividad se sustenta en una serie de normas de general aceptación. Por estas razones la Contabilidad puede ser contemplada, en una primera aproximación, como sistema de representación de la información económica destinada a mejorar la comunicación de los distintos sujetos económicos que intervienen”.

La estructura económica está conformada por la sumatoria de los activos de la empresa, los cuales son los productores de resultados, que a su vez van a permitir medir la rentabilidad de la empresa en un momento dado. Al hablar de resultados, estos los podemos definir como el valor que obtenemos de

restar de la totalidad de los ingresos, los costos y gastos del ejercicio. Si al realizar esta operación se tiene que los ingresos son mayores a la suma de los costos y gastos, obtenemos resultados positivos o utilidades en el ejercicio; de forma contraria, en el evento que la sumatoria de los costos y gastos sea mayor al total de ingresos, nos encontramos frente a un resultado adverso, es decir, estaríamos obteniendo pérdidas como resultado de nuestra actividad empresarial.

(Durbán, 2008: 5) “La estructura financiera o pasivo empresarial recoge los distintos recursos financieros que en un momento determinado están siendo utilizados por la unidad económica”. Dentro de este concepto se encuentran contemplados los pasivos que se tienen con terceras personas y los pasivos existentes con los propietarios o accionistas, denominado más propiamente como patrimonio. En esta parte nos detendremos un poco más, dentro de nuestro análisis financiero con respecto al cálculo de la tasa interna de oportunidad. Una de las principales restricciones en los momentos de creación de la empresa hace referencia a la consecución de pasivos externos, ya que se propende por tener un apalancamiento financiero y por lo tanto no se busca que el cien por cien de la inversión inicial sea suministrado por los socios o accionistas. (RUIZ y GIL, 2006:138) “El apalancamiento financiero hace referencia a que los compromisos derivados del hecho de tener que hacer frente a los pagos por los costes financieros, derivados del endeudamiento, afectan al riesgo de la empresa. La obligación de tener que hacer frente a ellos, independiente de los resultados obtenidos, hace que se les considere con carácter de costes fijos”. Lo anterior con el objeto de procurar tener unos recursos externos a una tasa menor que la tasa mínima requerida por los socios o accionistas y de esta forma obtener un apalancamiento financiero mas óptimo según las circunstancias del momento.

Ilustración 1: Estructura de balance



Fuente: Elaboración propia

Dentro de la inversión inicial debo tener en cuenta el producto y/o servicio con el cual se busca atender la demanda insatisfecha. Una vez identificado de forma clara este producto y/o servicio, se debe establecer el proceso por medio del cual voy a generar dicho bien o servicio, teniendo muy claro los niveles de producción que debo desarrollar con base en la demanda a satisfacer. Lo anterior hace necesario que calcule el período medio de maduración de la empresa, el cual hace referencia al tiempo que tarda en regresar el dinero invertido en el proceso productivo, desde el momento de su inicio hasta cuando se recibe de nuevo por las ventas o recaudo de los clientes. Existen varios métodos para su cálculo, pero teniendo en cuenta que al inicio de la empresa no se tiene suficiente información, debemos de utilizar un método que sea de fácil aplicación teniendo en cuenta esta circunstancia.

(Fernández, 1981:75) “El método descrito por el profesor J. M. Fernández Pirla consiste en tomar el proceso en su totalidad y subdividirlo en sus componentes básicos, de la siguiente forma: 1) Subperíodo medio de materias primas en almacén, 2) Subperíodo medio de productos en curso de fabricación, 3) Subperíodo medio de productos terminados en el almacén y 4) Subperíodo medio de clientes”. Como se puede observar de la clasificación que realiza el profesor Fernández, se identifica de forma clara los diferentes componentes que se presentan en el desarrollo del ciclo de efectivo, empezando con lo referente a las materias primas y culminando con la parte referente al retorno del efectivo a la empresa a través del recaudo de las ventas a crédito que se encontraban en cabeza de los clientes.

CÁLCULO DE LA TASA INTERNA DE OPORTUNIDAD

Al adentrarnos en el cálculo de la tasa interna de oportunidad en el momento de la creación de la empresa, debemos de referirnos a las posibles combinaciones que se pueden presentar en el momento de conseguir la financiación de la nueva empresa. Lo anterior fundamentado en que dependiendo de la relación existente entre la financiación obtenida con terceras personas y la financiación obtenida a través de los socios o accionista de la nueva empresa, el costo que lleva implícito estos tipos de financiación me va a influir de forma directa en la tasa interna de oportunidad de la empresa. (SUAREZ, 1995:462) “El cálculo del costo del capital no se puede desligar del objetivo general de la empresa. Si se acepta que el objetivo general de la misma sea el consistente en maximizar la riqueza de sus accionistas, esto es, en maximizar el valor de mercado de sus acciones, el coste del capital en general o coste del pasivo se define como *la tasa de retorno o tipo de rendimiento interno mínimo que toda inversión debe proporcionar para que el valor de mercado de las acciones de la empresa en cuestión se mantenga sin cambio*”. Como podemos observar, la relación existente entre el coste de capital y la tasa interna de rendimiento esperada por los accionistas es directa.

La financiación de una empresa está compuesta por los recursos obtenidos de terceras personas, adicional a los recursos aportados por los socios o accionistas. En este orden de ideas y desde el punto

de vista financiero, estos recursos sin interesar la fuente de dónde se obtengan tienen un costo implícito, es decir, quien provee recursos a una empresa, ya sea como pasivos externos (pasivos) o como pasivos internos (patrimonio) va a querer obtener una rentabilidad sobre los mismos, esta rentabilidad esperada por los proveedores de capital es lo que se denomina, *coste de capital*. (MALLO, et al, 2000:415) “Generalizando, podemos establecer que en toda obtención de capital se originan dos corrientes de signo contrario, una representada por ingresos derivados de su obtención y otra correspondiente a la remuneración y devolución del mismo a sus propietarios. El *costo de capital* será, pues, en un sentido amplio, aquella tasa de rendimiento que origine la siguiente igualdad:

$$I_0 = \frac{a_1}{(1+K)} + \frac{a_2}{(1+K)^2} + \dots + \frac{a_i}{(1+K)^i} + \dots + \frac{a_n}{(1+K)^n}$$

I_0 : Monto (total o parcial) recibido en el momento de la evaluación.

a_i : Flujos de fondos (cash flows) originados en el momento i .

K : Costo de capital para el receptor del mismo; rentabilidad del capital para su prestador”.

Dentro de la teoría financiera y con base en los trabajos realizados por Modigliani y Miller (M y M) se estableció de forma puntual la ecuación por medio de la cual se calcula el costo de capital. (BREALEY y MYERS, 2003:363) “La media ponderada de las rentabilidades esperadas por los inversores en deuda y capital es igual al coste de oportunidad de capital, sea cual sea el coeficiente de endeudamiento:

$$r = \frac{D}{V} r_d + \frac{E}{V} r_e$$

Aquí r , es el coste de oportunidad del capital, la tasa esperada de rentabilidad que los inversores demandarían si la empresa no tuviese ninguna deuda; r_d y r_e son las tasas esperadas de rentabilidad de deuda y capital, el “coste de deuda” y el “coste de capital”. Los coeficientes de ponderación D/V y E/V son las fracciones de deuda y capital, basadas en valores de mercado; V , el valor total de mercado de la empresa, es la suma de D y E .”

Veamos la aplicación con las siguientes situaciones, tomando para su análisis tres casos posibles de combinación, entre los porcentajes de deuda y capital. En las situaciones siguientes se tiene en primera instancia la relación pasivos versus patrimonio con el monto de la financiación en unidades monetarias (u. m.) y el correspondiente coste esperado por la utilización de dichos montos:

Ilustración 2: Relación Deuda, Patrimonio

INVERSIÓN EMPRESARIAL: 5,000 u.m.

CASO 1.

| | | |
|------------|-------|----|
| PASIVOS | 2,500 | 6% |
| PATRIMONIO | 2,500 | 7% |

CASO 2.

| | | |
|------------|-------|----|
| PASIVOS | 3,500 | 6% |
| PATRIMONIO | 1,500 | 7% |

CASO 3.

| | | |
|------------|-------|----|
| PASIVOS | 1,500 | 6% |
| PATRIMONIO | 3,500 | 7% |

DANIEL OLAYA C.P.T., MSc., DEA

Fuente: Elaboración propia

Con base en el planteamiento anterior, se realizan los cálculos con base en la fórmula del cálculo de coste de capital y se van obteniendo las diferentes tasas las cuales están directamente relacionadas con la proporción existente entre los montos de deuda y capital. Con base en los datos suministrados en la ilustración No.2, se obtienen los resultados de las ilustraciones No. 3, No.4, y No.5.

Ilustración 3: Análisis caso 1

ANÁLISIS CASO 1.

| Financiación | Monto | Participación Relativa | Coste % | C.C.P.P. |
|-------------------|--------------|------------------------|------------|--------------|
| Pasivos | 2,500 | 50 % | 6 % | 3,0 % |
| Patrimonio | 2,500 | 50 % | 7 % | 3,5 % |
| TOTALES | 5,000 | 100% | | 6,5 % |

DANIEL OLAYA C.P.T., MSc., DEA

Fuente: Elaboración propia

Ilustración 4: Análisis caso 2.

ANÁLISIS CASO 2.

| Financiación | Monto | Participación Relativa | Coste % | C.C.P.P. |
|-------------------|--------------|------------------------|------------|--------------|
| Pasivos | 3,500 | 70 % | 6 % | 4,2 % |
| Patrimonio | 1,500 | 30 % | 7 % | 2,1 % |
| TOTALES | 5,000 | 100% | | 6,3 % |

DANIEL OLAYA C.P.T., MSc., DEA

Fuente: Elaboración propia

Ilustración 5: Análisis caso 3.

ANÁLISIS CASO 3.

| Financiación | Monto | Participación Relativa | Coste % | C.C.P.P. |
|-------------------|--------------|------------------------|------------|--------------|
| Pasivos | 1,500 | 30 % | 6 % | 1,8 % |
| Patrimonio | 3,500 | 70 % | 7 % | 4,9 % |
| TOTALES | 5,000 | 100% | | 6,7 % |

DANIEL OLAYA C.P.T., MSc., DEA

Fuente: Elaboración propia

Con base en los cálculos anteriores se puede observar que a medida que la proporción de deuda y capital se incrementa hacia la parte donde la tasa esperada por el proveedor de financiación sea más baja, el coste de capital disminuye; y en la medida del caso contrario la tasa de coste de capital aumenta. En los casos anteriores se plantea la simulación con base en el supuesto que no existe el impuesto sobre sociedades, situación que es de conocimiento que en las sociedades económicas esta es una variable presente en todas y cada una de las financiaciones que soportan las inversiones de las empresas. En este orden de ideas, debemos tener presente que desde el punto de vista de los

impuestos, los pagos por intereses sobre deudas son deducibles de la base gravable de impuestos; no sucede lo mismo con los pagos realizados como coste de los montos recibidos por financiación de los socios o accionistas, ya que estos se realizan a través de dividendos que no son gastos contables. Por lo tanto, la fórmula utilizada para el cálculo del coste de capital debe de ser ajustada con el parámetro de actualización con base en la tasa de impuestos a aplicar a los gastos por pago de coste de financiación clasificados dentro de los pasivos externos. Por lo tanto, a continuación mostramos el Coste de Capital Medio Ponderado (CCMP) después de impuestos.

$$CCPM = \frac{D}{V} r_d (1 - T_i) + \frac{E}{V} r_e$$

Como podemos observar, la única variación con la fórmula utilizada anteriormente, hace referencia al hecho de ajustar el coste de la deuda con terceros, con la variable T_i , la cual hace referencia al porcentaje de impuesto a aplicar según las normas fiscales o tributarias.

CONCLUSIONES

La creación de empresas es un proyecto muy interesante el cual debe contar con un proceso de realización y análisis bien detallado, con el objeto de lograr de la mejor forma posible y en los tiempos propuestos los objetivos establecidos. Para lo anterior se hace necesario poseer una relación de inversión – financiación dentro de la estructura del balance, lo más apalancada posible, con el ánimo de obtener la rentabilidad esperada. Es así, como dentro del logro de esta actividad, el cálculo de la Tasa Interna de Oportunidad o Coste de Capital nos permite realizar las proyecciones necesarias para el proceso de toma de decisiones de una forma proactiva y muy bien estructurada.

Dentro del cálculo del coste de capital medio ponderado después de impuestos, el resultado obtenido es menor que el coste de capital medio ponderado antes de impuestos, ya que el coste de la deuda se calcula después de impuestos. Con base en este cálculo obtenemos una tasa de descuento más baja, ya que estaríamos haciendo uso de los beneficios fiscales por el pago de intereses sobre pasivos externos, los cuales son deducibles de la base gravable de renta.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Brealey – Myers, (2003) *Principios de Finanzas Corporativas*. Mc Graw Hill / Interamericana de España, S. A. U.
- Bueno, E. (2005) *Curso básico de Economía de la Empresa. Un enfoque de organización*. Ediciones Pirámide (Grupo Anaya S. A.) 1993, 1994, 1996, 2001, 2002, 2005. España.
- Durbán S. (2008) *Dirección Financiera* Mc Graw Hill. España. Impreso en India.
- Fernández J. (1981) *Economía y Gestión de empresas*. Edit. ICE Madrid.
- Mallo C, Kaplan R, Meljem S y Giménez C. (2000) *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*. Prentice Hall. España.
- Quesada F. (1995) *Fundamentos de Contabilidad*. Imprenta Tebar Flores, S. L. Albacete. España.
- Ruiz R. y Gil A. (2006) *Introducción a la dirección financiera*. Editorial Síntesis S. A. Madrid.
- Suárez A. S. (1995) *Curso de Economía de la Empresa*. Ediciones Pirámide S. A. Madrid.
- Suárez A. S. (1980) *Decisiones óptimas de inversión y financiación en la empresa*. Edit. Pirámide, Madrid.

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.

Crítérios de Avaliação

Os principais critérios usados na avaliação dos artigos submetidos à RIIC são: relevância, novidade, utilidade, clareza, concisão, ligações à literatura existente, substância, rigor e validade dos resultados.

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

Documentação

Folha A4 com:

- a) o título do artigo, nomes dos autores, e posições instituições a que pertencem.
- b) morada, nº de telefone, nº de fax e *e-mail* do autor para quem serão enviadas as decisões, provas e *offprints*.
- c) A seguinte declaração:
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.
- d) A seguinte declaração (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 ».