

ISSN 1992-1896



Contabilidad y Negocios

Revista del Departamento Académico
de Ciencias Administrativas

volumen 9, número 18
noviembre 2014



**FONDO
EDITORIAL**

PONTIFICIA **UNIVERSIDAD CATÓLICA** DEL PERÚ

EDITORIAL	3
ACTUALIDAD CONTABLE	
El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina Rafael Molina Llopis, Oscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Capuñay Vásquez y Hernán Casinelli	5
CONTABILIDAD DE GESTIÓN	
Sistemas de Contabilidad y Control de Gestión y género: una revisión bibliográfica Raúl González-Castro, Ernesto López-Valeiras y Jacobo Gómez-Conde	27
Práticas Orçamentárias: um estudo em portos do Sul Brasil Rogério João Lunkes, Mauricio Mello Codesso y Vicente Ripoll Feliu	43
(Ir) Relevância das contingências ambientais: uma investigação nas empresas brasileiras Denize Demarche Minatti Ferreira, José Alonso Borba, Carolina Aguiar da Rosa y Ernesto Fernando Rodrigues Vicente	60
ADMINISTRACIÓN	
Efectos del cambio climático en la economía, el comercio internacional y la estrategia empresarial Franklin Duarte Cueva	77
Sustentabilidade ambiental: um estudo sob a perspectiva da teoria institucional Ines Liani Menzel Warken y Roberto Carlos Klan	101
ECONOMIA	
El ocio y el trabajo a tiempo parcial. La aproximación de esta relación desde la oferta laboral Manuel Saavedra Martinez	115
Colaboradores	131
Instrucciones a los autores	135

Presentamos a la comunidad académica y profesional una nueva edición de la revista *Contabilidad y Negocios*, lo cual contribuye con los objetivos establecidos para fortalecer y consolidar las actividades de investigación y publicación del Departamento Académico de Ciencias Administrativas de la Pontificia Universidad Católica del Perú. De este modo, los aportes de nuestros colaboradores, que publican en este número, se difunden entre los investigadores, docentes y estudiantes que frecuentemente recurren a esta publicación.

En momentos en los que en nuestro país entra en vigencia una nueva Ley Universitaria y teniendo en cuenta los bajos indicadores de investigación que se reflejan actualmente en la mayoría de universidades peruanas, es muy importante replantear las acciones que apuntan a fortalecer la investigación en las diferentes disciplinas, en particular, en aquellas en las que la investigación se encuentra en un nivel incipiente. Es así que la revista *Contabilidad y Negocios* se presenta como una alternativa referencial para desarrollar la investigación, en especial, en las carreras de contabilidad y otras afines, con una política editorial abierta a aceptar publicaciones vinculadas con las carreras de esta materia y aquellas asociadas con los negocios.

En este segundo número del noveno volumen de la revista, los artículos evaluados y seleccionados para su

publicación se han agrupado en las siguientes secciones: Actualidad Contable, Contabilidad de Gestión, Administración y Economía. Estos artículos, evaluados mediante el proceso de arbitraje bajo la modalidad de doble ciego, son descritos de forma breve en esta editorial.

En la sección Actualidad Contable, se incluye un artículo, en el cual los autores presentan la evolución y el estado actual de la adopción del modelo contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en algunos países de Iberoamérica, España y Portugal. Ello se inscribe en el marco del proceso de convergencia contable, que se observa a nivel global. El artículo se basa en una investigación en curso y permite comparar la senda que han seguido estos países en el proceso de adopción de las NIIF.

La sección Contabilidad de Gestión contiene tres artículos. En el primero, los autores buscan identificar la presencia de una perspectiva de género en la investigación contable y de control de gestión. La exhaustiva revisión bibliográfica realizada incluye un análisis de los temas de investigación, el sector, el marco teórico, la metodología de recogida de datos, la técnica de análisis de datos y una descripción de los elementos de género abordados.

En el segundo artículo, se presenta una investigación empírica que se basa en las prácticas presupuestarias de las empresas portuarias del sur de Brasil. Los autores examinan qué tanto se ajustan esas prácticas a las que se muestran relevantes en la literatura, en lo que respecta al planeamiento, ejecución y control presupuestario.

En el tercer artículo de esta sección, los autores buscan identificar la relevancia financiera de los pasivos contingentes y las disposiciones ambientales en empresas que cotizan sus acciones en la Bolsa de Valores, Mercaderías y Futuros - BM & Fbovespa S.A., y que también son consideradas posibles contaminantes, de acuerdo con la ley brasileña de Política Nacional de Medio Ambiente. Para tal efecto, estiman su posible impacto sobre la utilidad neta de dichas empresas.

La sección Administración incluye dos artículos. En el primero de ellos, el autor evalúa en detalle los efectos del cambio climático sobre la economía, el comercio internacional, los consumidores y la actividad empresarial. Asimismo, examina los esfuerzos para establecer una relación más sostenible con el entorno a través de la puesta en marcha de acuerdos globales y una actitud más proactiva por parte de organismos internacionales, gobiernos, consumidores y empresas. Se aborda, también, el potencial, para la estrategia empresarial, de la introducción de innovaciones que sean amigables con el medio ambiente.

El segundo artículo presenta un estudio de caso, que tiene por objetivo analizar las fuerzas innovadoras que influyen en una universidad para que adopte prácticas de sostenibilidad ambiental desde la perspectiva de la teoría institucional. Sus autores constatan que estas fuerzas provienen tanto del entorno interno como externo, y que la institución ha adoptado las prácticas de sostenibilidad ambiental preponderantemente

influenciada por la legislación y profesionalización, en lugar de imitar las prácticas establecidas en las instituciones de educación superior.

En la sección Economía, se incluye un artículo, en el cual se estima los determinantes de la participación a tiempo parcial en el mercado laboral sobre la base de las actividades que realiza el individuo en el hogar, con información para Lima Metropolitana. Para tal efecto, luego de revisar la literatura relevante, el autor elabora un modelo y realiza las estimaciones econométricas correspondientes, a partir de las cuales analiza las implicancias de los resultados obtenidos.

El proceso de edición de la revista —los criterios de selección y arbitraje, así como las normas de nuestro Fondo Editorial— nos permite garantizar la calidad de los contenidos de cada artículo incluido en este volumen. En esa medida, sus lectores pueden encontrar una fuente confiable de consulta y lectura para sus distintos fines académicos o profesionales.

Como en las ediciones anteriores, expresamos nuestro agradecimiento a cada uno de los autores de los artículos publicados en estos dos números del noveno volumen, así como a los investigadores y profesionales que han colaborado en el proceso de evaluación y arbitraje al que han sido sometidos los artículos recibidos y publicados. De igual modo, manifestamos nuestro agradecimiento a los miembros del equipo editorial de la revista y a los colaboradores que participan en el proceso de edición de cada número, cuya participación constituye un aporte importante para el cumplimiento de nuestros objetivos.

El Director

El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina*

Rafael Molina Llopis, Oscar Alfredo Díaz Becerra,
José Carlos Capuñay Vásquez y Hernán Casinelli

Universidad de Valencia
Departamento de Contabilidad

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento de Ciencias Administrativas

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento de Ciencias Administrativas

Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de Argentina

La globalización económica ha llevado a la búsqueda de convergencia con estándares internacionales, al punto que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han convertido en las últimas décadas en el modelo contable de mayor aplicación en todo el mundo, tal como es el caso de los países sobre los cuales se basa esta investigación, de carácter descriptivo. Este documento es el primer avance de una investigación cuyo objetivo principal es presentar la evolución y el estado actual de la adopción del modelo contable de las NIIF en los países de Iberoamérica, España y Portugal, como parte del proceso de convergencia contable que se ha presentado a nivel mundial.

Para tal efecto, este estudio se compone de cuatro partes. En la primera de ellas se describe, en forma general, el proceso de armonización contable internacional. Mientras, en los apartados siguientes, se presenta la descripción y evolución de la normatividad contable local de España, Perú y Argentina, hasta llegar al proceso de adopción de las NIIF o, en su caso, de adaptación de su normativa a estas disposiciones. Finalmente, en el análisis de la experiencia de cada país, se incluyen unas breves reflexiones finales sobre el proceso de convergencia hacia el modelo contable de las NIIF.

Palabras clave: normas contables, convergencia contable, NIIF, estados financieros

The convergence process of International Financial Reporting Standards in Spain, Peru and Argentina

Economic globalization has led to an international convergence of standards, to the extent that, in recent decades, the International Financial Reporting Standards (IFRS) have become the most used accounting model worldwide, as it has for countries on which this descriptive research is based. This document is the first stage of the research, which main objective is to show the evolution and current characteristics of the accounting model set by the IFRS in Latin America, Spain and Portugal. This is part of the convergence process of worldwide accounting.

* Este trabajo es parte del documento «Proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Iberoamérica, España y Portugal: Situación actual (2014)», elaborado por la Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad de Gestión (AICOGestión), de la cual los autores forman parte.

To this end, this study consists of four parts. In the first one, the process of international accounting harmonization is described in general terms. Meanwhile, in the following paragraphs, this study shows the characteristics and evolution of local accounting standards in Spain, Peru and Argentina, until adopting IFRS or, if it was the case, adopting their standards to these provisions. Finally, in the analysis of each country, there are final thoughts on the process of convergence of the accounting model set by IFRS.

Keywords: Accounting standards, accounting convergence, IFRS, financial statements

O processo de convergência com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro em Espanha, Peru e Argentina

A globalização econômica levou a procurar uma convergência internacional das normas, na medida em que, nas últimas décadas, as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) tornaram-se o modelo de contabilidade mais utilizado em todo o mundo, como é o para os países em que a presente pesquisa descritiva está baseada. Este documento é o primeiro estágio da pesquisa, cujo objetivo principal é apresentar a evolução e situação atual do modelo de contabilidade baseado no IFRS na América Latina, Espanha e Portugal, como parte do processo de convergência contábil em todo o mundo.

Para este fim, o estudo consiste em quatro partes. Na primeira, o processo de harmonização contábil em nível internacional é descrito em termos gerais. Enquanto isso, nos parágrafos seguintes, o estudo apresenta a descrição e evolução das normas contábeis em Espanha, Peru e Argentina, até o processo de adoção de IFRS, ou, a adoção de suas normas a estas disposições. Por fim, uma análise da experiência de cada país, e algumas considerações finais sobre o processo de convergência para o modelo de contabilidade, IFRS.

Palavras-chave: normas contábeis, convergência contábil, IFRS, demonstrações financeiras

Introducción

La Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, AICOGestión, está elaborando un documento con el objetivo de describir la manera en que los países de Iberoamérica, España y Portugal han abordado el proceso de armonización contable internacional, desarrollado en las últimas dos décadas. En particular, se enfoca en las diferentes opciones utilizadas para la adopción de los preceptos contables contenidos en las NIIF y la situación actual del proceso.

Además de la enorme trascendencia económica del proceso y de su impacto en la profesión contable, la justificación de esta investigación radica en las evidentes discrepancias existentes entre las valoraciones oficiales publicadas, tanto por los organismos reguladores de los distintos países, como por el International Accounting Standards Board (IASB) —emisor de las NIIF—. Asimismo, responde a la situación real que sugieren las contradicciones observadas en los pronunciamientos locales, las conclusiones de los trabajos de campo de otras instituciones internacionales o la propia percepción de los profesionales de la contabilidad en cada uno de los países.

Según los datos presentados por el IASB (IFRS Foundation 2014) sobre 130 jurisdicciones analizadas, 105 requieren el uso de las NIIF para todas o la mayoría de las empresas que tienen *obligación pública de rendir cuentas* —básicamente, las compañías cotizadas y las entidades financieras—. Otras 14 permiten, en lugar de exigir; 3 las demandan para las instituciones

financieras; y 2 están en proceso de adopción total. En definitiva, de acuerdo con el organismo emisor, casi el 95% de las jurisdicciones revisadas exige o permite en algún grado la aplicación de las NIIF.

Si atendemos a los resultados del estudio realizado por Deloitte Global Services Limited (2014), de un total de 174 jurisdicciones, 93 requieren las NIIF para todas las empresas, 11 las exigen solo para algunas y 26 permiten su aplicación. Es decir, aunque el porcentaje total es inferior —algo menos del 75%—, las cifras absolutas son similares, dado que las 44 jurisdicciones adicionales de este trabajo se corresponden con economías muy cerradas o poco desarrolladas.

Ciertamente, ambos estudios contienen notas aclaratorias que matizan estos datos. Sin embargo, en algunos casos, como en lo relativo a los 31 estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE) —Unión Europea (UE) más Islandia, Liechtenstein y Noruega—, la incorrección de esas aclaraciones puede generar serias confusiones en la interpretación de los resultados¹. Si a estos datos añadimos que el estudio de la IFRS Foundation (2014) señala que 63 de las 130 jurisdicciones requieren o permiten la aplicación de la NIIF para las pymes, dirigidas a empresas no cotizadas, sin profundizar en las cuestiones metodológicas que pudieran puntualizar los resultados, las cifras de ambos trabajos parecen —cuanto menos— voluntariosas.

En ese sentido, en Iberoamérica, encontramos algunas incoherencias normativas que arrojan serias dudas sobre la rigurosidad con la que se ha abordado este proceso de armonización. Países como Perú o República Dominicana, en los cuales años después de

¹ En el primer trabajo, se indica que las NIIF son obligatorias para todas las compañías de los estados miembros del EEE que cotizan en un mercado regulado. Sin embargo, la realidad es que el Reglamento (CE) N° 1606/2002 solo exige que dichas normas se apliquen en las cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial.

sancionar la obligatoriedad de las NIIF se promulgan nuevos edictos con calendarios para la adopción o con indicaciones para la primera aplicación, son solo algunos ejemplos de estas contradicciones.

Además, las conclusiones de los Informes sobre Cumplimiento de Normas y Códigos —*ROSC*, por sus siglas en inglés—, realizados por el World Bank (2014) para los países de la región, aunque con algunos años de antigüedad, ponen de manifiesto serias carencias en la aplicación de los estándares internacionales en las áreas de la contabilidad y la auditoría. Entre las razones más mencionadas, se encuentran la escasa transparencia provocada por la falta de obligación de hacer públicos los estados financieros de las empresas no cotizadas, las frecuentes disputas gremiales e institucionales, y la deficiente formación de los profesionales de contabilidad. Como principales causas de este último problema, los informes citan la habitual inexistencia de requisitos previos de cualificación profesional para la inscripción como contador público autorizado (CPA), la no exigencia del cumplimiento de programas de formación continuada, y la lentitud de las universidades para incorporar las normas internacionales en sus programas curriculares.

Finalmente, la amplia experiencia docente en programas universitarios de grado y postgrado de los autores de este documento en distintos países permite una opinión fundamentada sobre el bajo nivel de conocimiento de las NIIF entre los profesionales de contabilidad y auditoría. Esta circunstancia aporta serias dudas sobre la efectividad práctica de las cifras presentadas en los dos estudios antes citados.

Con estos antecedentes, en este primer avance del documento, tras una breve reseña de los principales hitos del proceso de armonización contable a modo de introducción, se presenta la situación de España,

Perú y Argentina. En función de ello, se detalla el marco legal existente y el estado actual del proceso de adopción, incluyendo aquellos problemas que hayan podido detectarse y, en su caso, las soluciones planteadas. Finalmente, se culmina con algunas conclusiones y recomendaciones.

1. El proceso de armonización contable internacional

A pesar de la magnitud de sus consecuencias, el proceso de armonización contable internacional no es más que la traslación al ámbito económico de algo tan básico y humano como la necesidad de comunicarse. Hasta principios de la década de 1990, las restricciones legales a la migración de capitales junto con las limitaciones operativas inherentes a estas transacciones coartaban considerablemente los movimientos internacionales de dinero. Sin embargo, la incorporación de las nuevas tecnologías al ámbito financiero cambió radicalmente el escenario, y puso en evidencia los inconvenientes derivados de la falta de un lenguaje contable común, tanto para demandantes de fondos como para potenciales inversores.

En este contexto, a las presiones de las grandes corporaciones transnacionales que deseaban ampliar su ámbito de captación de recursos a mercados financieros de otros países se sumó la visión de futuro del International Accounting Standards Committee (IASC) —precursor del actual IASB constituido en 2001—, que veía cómo la excesiva flexibilidad y las carencias conceptuales de sus normas limitaban su influencia. La unión de estos dos factores logró convencer a las autoridades económicas de los principales países del mundo de la necesidad de emprender un proceso de armonización de la normativa contable a gran escala.

A continuación, se resume brevemente el largo y complicado camino recorrido en las últimas dos décadas, de los tres escenarios inicialmente plausibles: elaborar un

cuerpo normativo común totalmente nuevo, adoptar las normas del Financial Accounting Standards Board (FASB) o decantarse por la normativa del IASB. Las dificultades y costes inherentes al primero, el creciente peso económico de la Unión Europea y los escándalos contables que sacudieron Estados Unidos a principios del nuevo siglo fueron —junto con la actitud decidida del organismo emisor londinense— factores determinantes para inclinar la balanza a favor de las NIIF.

El convenio suscrito en 1995 por el IASC y la International Organization of Securities Commissions (Iosco) —que dio lugar al desarrollo por parte del primero del *Core Standards Work Program*—, y el *Acuerdo Norwalk* —firmado en 2002 por el FASB y el IASB, en el que se comprometen a desarrollar normas contables compatibles de alta calidad— constituyen dos de los hitos más relevantes de este proceso².

Así, actualmente no existen dudas de que, directa o indirectamente —mediante la convergencia de las normativas locales—, las NIIF acabarán siendo el idioma común para elaborar los estados financieros de las empresas en todo el mundo. Sin embargo, las reticencias de los reguladores estadounidenses a ceder a ese escenario siguen ralentizando un proceso que, a pesar de la continua insistencia de organismos internacionales como el G20, no termina de cerrar la hoja de ruta para su consumación.

Ciertamente, al menos eso dice el IASB, el proceso de adopción de las NIIF en el mundo avanza con paso firme. No obstante, no debemos olvidar que el mercado financiero más importante del mundo, el New York Stock Exchange (NYSE), está en Estados Unidos. Asimismo, tampoco se puede dejar de lado que fueron las dudas generadas en los inversores ame-

ricanos por las discrepancias entre los resultados que grandes compañías europeas —como Daimler Benz o Telefónica de España— presentaban de acuerdo con la normativa de su país de origen y los obtenidos una vez conciliados con los *Generally Accepted Accounting Principles* americanos (US GAAP) las que prendieron la chispa de este proceso de armonización. Así pues, parece evidente que sin el compromiso pleno de la U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), el proceso no concluirá de forma satisfactoria.

En este contexto, la forma en que los diferentes países se han incorporado al movimiento armonizador de la Contabilidad ha sido dispar. Ello ha abarcado desde jurisdicciones en las que se han adoptado plenamente las NIIF —ya sea a partir de un momento determinado o por etapas—, hasta países que han optado por adaptar, total o parcialmente, su normativa local a los preceptos contenidos en las NIIF. En cuanto al ámbito de aplicación, la obligatoriedad puede alcanzar a todas las empresas, únicamente a determinados colectivos —cotizadas, sistema financiero, entidades reguladas, etc.—, o solo a estados financieros concretos como los consolidados. A continuación, se analiza el camino seguido por algunos de los países del área geográfica objeto de estudio.

2. España

La tradición contable española data de la época renacentista, en la que su hegemonía geopolítica tuvo un evidente reflejo en el dominio del comercio internacional, tanto como consecuencia del descubrimiento del Nuevo Mundo como por el dominio marítimo de la conocida como ruta de las especias con los países de Oriente.

² Para una mayor información sobre el proceso de armonización contable internacional, puede verse Molina (2013).

La necesidad de facilitar y, a la vez, controlar el creciente volumen de transacciones fomentó el desarrollo de las lonjas de contratación construidas en la etapa final de la Edad Media —precursoras de las actuales bolsas de valores—. Asimismo, implicó la adopción de prácticas mercantiles provenientes de las pujantes repúblicas transalpinas, como el método de la partida doble.

Tal como indica Donoso (1996), recientes investigaciones señalan a España como uno de los principales impulsores de este método, y como el primer país en exigir su aplicación por ley a comerciantes y banqueros a mediados del siglo XVI. De igual modo, fue el primero en utilizarlo para la llevanza de las cuentas centrales de la Real Hacienda y de otras instituciones públicas aisladas, a finales de la misma centuria.

2.1. La regulación contable en España

Con respecto a la regulación contable tal como la entendemos en la actualidad, los primeros antecedentes datan de mediados de la década de 1960, cuando el Ministerio de Hacienda —a través de una orden ministerial— creó la Comisión Central de Planificación Contable junto con una veintena de comisiones de trabajo de ámbito sectorial con el objetivo de elaborar planes de cuentas individuales para cada sector que pudieran desembocar en un plan común.

El fracaso de este primer intento de carácter inductivo dio lugar a la reestructuración de la Comisión Central en septiembre de 1971, que incorporó a académicos, profesionales y organizaciones gremiales. Los trabajos del nuevo comité, que esta vez aplicó una metodología deductiva, dieron lugar en poco más de un año al Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC73— aprobado por el Decreto 530/1973 de 22 de febrero, cuya aplicación, de acuerdo con su artículo segundo, era de carácter voluntario para las empresas mientras el Gobierno no dispusiera lo contrario.

En su redacción, tal como se indica en la introducción, la Comisión optó por seguir las líneas generales de la planificación francesa, y prestó especial atención a los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea (CEE). Esta normativa abrió el camino para la aprobación, quince meses después del Plan de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas.

A pesar de su carácter voluntario, el PGC73 terminó gozando de gran aceptación entre las empresas. Ello respondió, por un lado, a que la posibilidad de acogerse a determinados incentivos fiscales conllevaba la exigencia de su aplicación. Por otro, se debía a que la estandarización a nivel de modelos de estados financieros y de códigos de cuentas, junto con la guía de registro contenida en la segunda parte —«Definiciones y relaciones contables»—, facilitaban considerablemente el trabajo de los profesionales, especialmente, con la incorporación de la informática a las tareas administrativas.

Un acontecimiento decisivo en la modernización contable española fue, sin duda, la creación del Instituto de Planificación Contable en 1976, primer organismo regulador propiamente dicho —precursor del actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)—, que ponía de manifiesto la creciente importancia que el Gobierno atribuía a la disciplina contable en el ámbito de la economía. La norma que decretaba su constitución le asignaba la tarea de adaptar el PGC73 a distintos sectores de actividad —durante sus doce años de actividad, se aprobaron dieciocho adaptaciones sectoriales que se sumaron a la de Sociedades de Leasing, sancionada antes de su fundación—. Asimismo, le designó la responsabilidad de perfeccionar, actualizar y difundir la normativa contable en el ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda, del que orgánicamente dependía.

Sin embargo, el verdadero punto de inflexión en la modernización de la regulación contable española se produjo con la adhesión de España a la CEE en 1986. Ello provocó una revolución en la legislación mercantil del estado, como consecuencia de la exigencia de adaptación a la normativa comunitaria en materia de Derecho de Sociedades y, en particular, a la Cuarta y la Séptima Directivas.

La reforma se concretó, básicamente, en cuatro disposiciones: la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, que además de regular dicha actividad creaba el ICAC como organismo autónomo con competencias propias en contabilidad; la Ley 19/1989 de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades, que modificaba un amplio espectro de normas mercantiles vigentes hasta la fecha; el Real Decreto 1643/1990 por el que se aprobaba el texto del nuevo Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC90— que sustituía al PGC73; y, finalmente, el Real Decreto 1815/1991 que dictaba las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas³.

A nivel legislativo, la principal novedad que aportaba el Real Decreto 1643/1990 era la obligatoriedad del PGC90 para todas las empresas con independencia de su forma jurídica, individual o societaria. Entre las cuestiones estrictamente contables, además de la inclusión de una primera parte dedicada a los principios que debían regir la contabilidad de la empresa, el cambio más relevante —que culminaría cinco años después con la reforma del impuesto sobre sociedades— fue la clara apuesta del legislador por separar los ámbitos contable y fiscal. A partir de ello, se introdujo en la

nueva reglamentación el método del efecto impositivo para el registro del impuesto sobre beneficios.

Durante la vigencia del PGC90 hasta su derogación por el Real Decreto 1514/2007, que aprobó un nuevo Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC07—, el ICAC publicó una docena de adaptaciones sectoriales y 16 resoluciones, que desarrollaban o modificaban preceptos contables contenidos en la norma.

La aprobación por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE del Reglamento (CE) N° 1606/2002 relativo a la aplicación de las NIIF, al disponer que las sociedades con cotización oficial elaboraran las cuentas anuales consolidadas conforme a estas normas a partir de 2005, provocó en la legislación mercantil española una situación similar —aunque de menor calado— a la derivada del ingreso en la CEE en 1986⁴. En esta ocasión, esencialmente, la reforma se llevó a cabo a través de cinco disposiciones: la Ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que incorporó al ordenamiento español las NIIF al objeto de permitir que los grupos cotizados pudieran cumplir con el Reglamento 1606/2002; la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional sobre la base de la normativa de la Unión Europea, que modificaba la mayoría de las normas que regulaban la actividad mercantil, en particular, el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas; el Real Decreto 1514/2007, que aprobó el PGC07, el Real Decreto 1515/2007 para sancionar el Plan General de Contabilidad para pymes —en adelante, PGCPYMES—; y el Real Decreto 1159/2010, que

³ *Cuentas Anuales* es el término utilizado por la legislación contable española para referirse al conjunto de estados financieros obligatorios.

⁴ Aunque el Reglamento utiliza la terminología *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC), en este documento, para evitar confusiones, se ha optado en todo momento por hacer referencia a las NIIF, siguiendo lo señalado en el párrafo 7 de la NIC 1.

dictaba las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y modificaba algunos aspectos del PGC07 y del PGCPYMES.

Desde la aprobación de estas dos últimas disposiciones, el ICAC ha publicado siete resoluciones, dos de las cuales se ocupan de sendas adaptaciones de la normativa a las entidades sin fines lucrativos.

2.2. La armonización contable en España: PGC07 vs. NIIF

La posición española ante el proceso de armonización contable internacional, dada su condición de Estado miembro, ha estado, lógicamente, ligada a la política común adoptada por la UE. Como ya se ha comentado, la génesis de este movimiento está muy vinculada a las presiones realizadas a finales del siglo pasado por algunas grandes corporaciones europeas —conocidas como *global-players* por su carácter transnacional—, con la pretensión inicial de obtener la autorización de sus gobiernos para emitir sus estados financieros de acuerdo con los US GAAP.

Sin embargo, las implicaciones políticas que se hubieran derivado de esa decisión —cesión— para una UE en plena expansión, que pugnaba por asumir un rol protagonista en el orden económico mundial, eran claramente inaceptables. Por ello, aprovechando la firma del acuerdo entre el IASC y la Iosco, la Comisión Europea optó por adherirse a la iniciativa de los reguladores bursátiles. Mediante un comunicado emitido en septiembre de 1995, propuso el uso de las NIIF para la elaboración de las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas en mercados internacionales.

Tras el Consejo Europeo de Lisboa, en marzo de 2000 —en el que se aprobó un plan de acción con el objetivo de fomentar un mercado financiero único para 2005—, la Comisión emitió un nuevo

documento en el que incidía en la necesidad de armonizar la regulación contable. Asimismo, tras detallar todas las posibilidades consideradas, reafirmaba la elección de las NIIF como vehículo para conseguir dicho objetivo. No obstante, el carácter independiente del IASB hacía necesario realizar un análisis previo de la compatibilidad de sus normas con la regulación contable europea, así como el diseño de algún mecanismo de control que garantizara esa compatibilidad en las futuras emisiones.

El Reglamento (CE) 1606/2002, además de recoger la obligatoriedad de aplicación de las NIIF adoptadas por la UE en los estados consolidados de los grupos cotizados a partir de 2005, determinaba el procedimiento a seguir para esa adopción, que incluía la obligación de publicación previa en todas las lenguas oficiales de la Comunidad. De igual modo, establecía las diferentes opciones para las cuentas individuales de esas empresas y para el resto de sociedades. En concreto, el artículo 5 señalaba que los Estados miembros podrían permitir o exigir la aplicación de las NIIF tanto en el primer caso, como en las cuentas individuales, consolidadas o ambas de las empresas sin cotización oficial.

En este contexto, España adoptó una estrategia mixta, que respetaba la tradición de contar con una normativa propia de emisión pública; de este modo, le permitía cumplir con las exigencias comunitarias y no descolgarse del proceso de armonización contable internacional. Así, el legislador, de acuerdo con las recomendaciones del informe elaborado por la Comisión de Expertos creada para tal efecto, optó por que en las cuentas individuales de todas las compañías, cotizadas o no, se siguiera aplicando la normativa contable española —convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad con el nuevo marco legal europeo—. A partir de ello, dejó a criterio de los responsables empresariales la decisión de utilizar la

regulación española o las NIIF en los estados consolidados de los grupos no cotizados.

Fruto de esta decisión y siguiendo el mandato conferido por la Ley 16/2007, el Gobierno aprobó el PGC07 que debía aplicarse obligatoriamente en el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008. Tal como se indica en la introducción del Real Decreto 1514/2007, aunque tiene una clara vocación de convergencia con las NIIF, la nueva normativa mantiene su carácter autónomo, por lo cual no puede derivar, en ningún caso, en una aplicación directa de la normativa del IASB. Así pues, a pesar de reconocer expresamente que las NIIF adoptadas por la UE deben considerarse como referente obligado para cualquier disposición futura, el legislador disipa en este último punto cualquier duda sobre el camino elegido para armonizar la normativa contable en España.

Entre las principales novedades del PGC07, cabe destacar la sustitución de los principios contables por un marco conceptual de la contabilidad, la incorporación del valor razonable como criterio de valoración para determinados instrumentos financieros y la agregación a las Cuentas Anuales de dos nuevos estados financieros, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo.

En comparación con las NIIF, en su conjunto, el PGC07 es más restrictivo, dado que, en aquellos casos en que la normativa internacional contempla la posibilidad de elegir entre dos alternativas, la regulación española solo permite una de ellas, generalmente, la más conservadora. Además, a diferencia del planteamiento seguido por el IASB, el plan español —continuando

con la tradición iniciada con el PGC73— apuesta por la estandarización de los modelos de estados financieros y de los cuadros de cuentas, así como por la incorporación de una guía de registro para facilitar su aplicación práctica a los profesionales⁵.

Si atendemos a cuestiones concretas, las principales discrepancias con las NIIF radican en la valoración posterior del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias —no se permite la aplicación del valor razonable—, el reconocimiento de los gastos de investigación —se acepta su activación si se cumplen determinadas condiciones, con un plazo de amortización máximo de cinco años—, el registro de las subvenciones para la adquisición de activos —no se admite su contabilización como menor valor del activo— y la forma de cálculo del deterioro de determinadas inversiones.

2.3. Recapitulación y otros comentarios

España es un país con una larga tradición contable, históricamente, basada en un modelo de regulación pública. La aprobación del PGC73, que sigue el modelo francés de planificación contable, establece una pauta reguladora mantenida en las reformas posteriores. Desde ese momento, la legislación mercantil española ha experimentado dos grandes reformas. La primera provocada por la incorporación de España a la Comunidad Europea en 1986; y la segunda, como consecuencia de la adopción de las NIIF por la UE en 2002. En ambos casos, a nivel contable, el resultado ha sido el mismo: la emisión de nuevos planes de contabilidad en 1990 y 2007 que respetan, básicamente, el planteamiento del PGC73.

³ Aunque los movimientos incluidos en el apartado de definiciones y relaciones contables y los aspectos relativos a la codificación y nomenclatura de las cuentas no tienen carácter vinculante, su aplicación simplifica sustancialmente la operativa diaria y el cumplimiento de las obligaciones formales de las empresas, por lo que su uso es, prácticamente, generalizado.

Así pues, aún en el marco del proceso de armonización internacional, España ha optado por conservar su modelo normativo de regulación propia, en convergencia con las NIIF, pero ha mantenido ciertas diferencias que, en algunos casos, pueden considerarse relevantes. No obstante, salvo alguna excepción puntual —como la posibilidad de activar los gastos de investigación—, el PGC07 es, en su conjunto, consistente con la normativa internacional, aunque más restrictivo al no contemplar algunas de las alternativas contables previstas en las NIIF.

En consecuencia, las obligaciones actuales de las empresas españolas en relación con la normativa contable son las siguientes:

- Cuentas individuales. Todas las empresas, cotizadas o no, deben aplicar obligatoriamente el PGC07 —pueden optar por el PGCPYMES, si cumplen las condiciones previstas en la normativa—. Las NIIF no pueden ser aplicadas en ningún caso.
- Cuentas consolidadas. Los grupos cotizados deben aplicar obligatoriamente las NIIF adoptadas por la UE. Los grupos no cotizados pueden optar entre las normas españolas para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas o las NIIF adoptadas por la UE.

Esta postura no ha estado, lógicamente, exenta de un duro debate. Un numeroso grupo de expertos abogó en su momento por la adopción directa de las NIIF. Sin embargo, el legislador se decantó por una opción continuista, menos arriesgada y que, probablemente, ha terminado por conseguir una convergencia mayor de los estados financieros de las empresas con las NIIF que la conseguida por países con una adopción plena.

La razón no estriba, en nuestra opinión, únicamente en el continuismo. El modelo normativo del IASB está enfocado en la elaboración de los estados financieros, y ha ignorado totalmente lo relativo a la operativa

contable diaria de la que, en realidad, se derivan dichos documentos. Así, salvo que entendamos las cuentas de las empresas como formularios *ad-hoc*, el cumplimiento de los preceptos contables vigentes por parte de los estados financieros está indisolublemente vinculado con la adecuada aplicación de las normas en el momento de registro y valoración de los hechos contables implicados.

En este sentido, el modelo de planificación seguido por la regulación española es mucho más operativo. El PGC07, además del marco conceptual, de las normas de valoración y de las normas para la elaboración de las Cuentas Anuales —en conjunto, equivalentes a la normativa del IASB—, estandariza los modelos de estados financieros e incorpora un cuadro de cuentas y una guía de registro.

La estandarización, ampliamente criticada por considerarse una limitación, en nuestra opinión, facilita la comparabilidad, elimina barreras operativas y reduce la discrecionalidad, lo cual mejora la comprensión de la información contable. Ciertamente, condiciona en parte la actuación profesional. Sin embargo, si se considera la historia reciente, podría discutirse si esa pequeña restricción es verdaderamente un problema.

3. Perú

En el Perú, al igual que en muchos países de Latinoamérica, las empresas que emiten instrumentos de deuda o cotizan en una bolsa de valores, presentan información financiera auditada de forma pública a los reguladores respectivos. Sin embargo, no ha transcurrido mucho tiempo desde que la preparación de esta información financiera deba cumplir con los criterios contenidos en las NIIF, al menos de manera obligatoria. Esta obligatoriedad no solo ha sido establecida para este tipo de empresas, sino que, en los

últimos tres años, ya ha alcanzado a un determinado grupo de compañías que no estaban supervisadas por un ente en particular.

Así como en otros países, existe una entidad encargada de regular las normas contables que deben ser aplicadas por el sector público y privado; sin embargo, en el caso peruano, no fue esta institución la que determinó la obligatoriedad de este cumplimiento. Además, como revisaremos más adelante, es importante indicar que diferentes entidades, a lo largo de la historia de la contabilidad en nuestro país, han observado el cumplimiento de las NIIF, incluso, mucho antes de que lo hiciera alguna de las entidades supervisoras que actualmente exigen dicho cumplimiento.

A continuación, revisaremos los hitos históricos más significativos en el orden contable peruano. Destacaremos aquellos en los cuales se debe desarrollar la contabilidad en el Perú, para, finalmente, comentar el estatus actual del proceso de adopción plena de las NIIF y las entidades que han permitido este acercamiento.

3.1. Regulando la contabilidad en el Perú

El actual Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) fue creado por la ley 24680 del 3 de junio de 1987, la misma que fue modificada por la actual Ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, promulgada el 10 de abril de 2006. Uno de sus objetivos es crear un marco legal con normas y procedimientos que permitan la armonización de la información contable, tanto de las entidades públicas como privadas.

El SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública —que es el órgano rector del sistema—, por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), por las oficinas de contabilidad para las perso-

nas jurídicas de derecho público y de las entidades del sector público, y por las oficinas de contabilidad para las personas naturales o jurídicas del sector privado. Entre ellas, solamente el CNC tiene la potestad de fijar las normas contables del sector privado. Por ello, el artículo 5 de la ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, le confiere las siguientes atribuciones:

- Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la contabilidad de los sectores públicos y privados
- Emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado
- Absolver consultas en materia de su competencia
- Asimismo, es importante indicar que el CNC está integrado por un representante de las siguientes entidades:
 - Banco Central de Reserva del Perú (BCRP)
 - Superintendencia de Mercado de Valores (SMV), antes denominada Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (Conasev)
 - Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS)
 - Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat)
 - Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI)
 - Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP)
 - Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú
 - Facultades de Ciencias Contables de las universidades del país a propuesta de la Asamblea Nacional de Rectores
 - Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (Confiep)

A la luz de sus atribuciones, así como por la preocupación de cada uno de los profesionales que lo constituía, el CNC buscó sumarse a la tendencia mundial de lograr un proceso de armonización contable, que permita aplicar estándares internacionales que mejoren la comparabilidad y calidad de la información financiera. Motivado por este objetivo, con la promulgación de la resolución 005-94-EF/93.01 en el año 1994, decide oficializar en nuestro país, el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos siguientes:

- X Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1986 en el cual se acuerda, mediante la resolución 39, la aplicación de la NIC 1 hasta la NIC 13.
- XI Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1988 en el cual se acuerda, a partir de la resolución 12, la aplicación de la NIC 14 hasta la NIC 23.
- XII Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1990 en el cual se acuerda, mediante la resolución 1, la aplicación de la NIC 24 hasta la NIC 29.

Asimismo, mediante la misma resolución, se precisó que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el CNC y por las NIC (hoy NIIF), en lo que le sean aplicables. En ese sentido, se puede apreciar claramente cómo es que, en uso de sus facultades, el CNC —órgano emisor en el Perú de las normas de contabilidad— aprueba a mediados de la década de 1990 el cumplimiento o la observación de las NIIF para todas las entidades que preparen y presenten estados financieros en el Perú.

Sin embargo, pese a las potestades que el SNC le confirió al CNC, fue recién con la entrada en vigencia de la Nueva Ley General de Sociedades (LGS), y según lo indicado en su artículo 223, que las NIC adquieren reconocimiento legal, al indicarse que los

estados financieros deben elaborarse de acuerdo con disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en el país. Esta situación tuvo que ser aclarada con la resolución 013-98-EF/93.01 del 23 de julio de 1998 emitida por el CNC, para indicar que los PCGA a los que hace referencia la LGS comprenden, sustancialmente, a las NIC oficializadas mediante resoluciones del CNC y las normas establecidas por organismos de supervisión y control.

Si bien esto pareciera el lanzamiento obligatorio (de carácter legal) para el cumplimiento de las NIIF, las entidades en el Perú lo adoptaron como un marco de referencia para preparar sus estados financieros. Ello, definitivamente, involucró un cambio en relación con el marco contable anterior, el cual tenía gran influencia de los US GAAP (PCGA en Estados Unidos de América), o en otro marco normativo contable. Estos cambios no representaron el entendimiento y cumplimiento efectivo de las NIIF, sino que representaron los primeros pasos hacia un cambio total en la mente del profesional contable peruano.

3.2. Cambio de mentalidad

Desde el 1 de enero de 1974, en el Perú, existió un Plan de Cuentas oficial para las empresas del sector privado, el cual se empleaba para realizar los registros contables que posteriormente se condensarían en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, este plan de cuentas solo estuvo vigente hasta 1984, año en el que la Conasev —a través de la resolución Conasev 006-84-EFC/94.10 del 15 de febrero de 1984— publicó el denominado *Plan Contable General Revisado*. Este estuvo vigente por casi dos décadas, a pesar de que no guardaba una clara relación con las NIIF, que en ese entonces comenzaban a tomar mayor vigencia en nuestro país.

Fue hasta el año 2008, casi diez años después desde la vigencia de la nueva LGS y de todos los aspectos contables oficializados, que se promulgó el *Plan Contable General Empresarial (PCGE)* (Consejo Normativo de Contabilidad, 2008). Este significó una adecuación de este instrumento a estándares internacionales, vale decir, al modelo de las NIIF; y que debió entrar en vigencia obligatoriamente a partir del año 2010.

Sin embargo, ante la presión de algunos gremios empresariales, la aplicación y vigencia obligatoria de este nuevo plan de cuentas quedó prorrogada hasta el año 2011, con la posibilidad de poder implementarlo a partir de 2010 de manera voluntaria. A partir de este acontecimiento, independientemente de que el sistema uniforme de plan de cuentas basado en NIIF fuese prorrogado —al igual que muchos proyectos de NIIF que hoy en día, a nivel internacional, pasan por esta situación—, aparecieron las primeras opiniones provenientes de gremios empresariales e instituciones financieras que sustentaban sus argumentos basados en las NIIF. De esta manera, se evidenciaba cómo es que los responsables de la información financiera no estaban aún preparados para comenzar a realizar su aplicación plena.

Es evidente que un sistema uniforme de plan de cuentas no asegura el cumplimiento a cabalidad de las NIIF; no obstante, para la profesión contable en el Perú, eso significó un gran paso hacia su aplicación. Incluso, es importante comentar que empezaron a establecerse jerarquías para la adopción de un criterio contable en particular, comentario que nos atrevemos hacer, sobre la base del texto introductorio que encontramos en las primeras páginas del PCGE: «Este es una herramienta del modelo contable que se ha adoptado en el Perú y como tal, si se presentase contradicciones entre el PCGE y las NIIF, deberá darse preferencia a lo que establecen estas últimas» (Consejo Normativo de Contabilidad, 2008).

El auge de cambios contables en el Perú no acabó ahí, puesto que dos años después el CNC oficializaría en el Perú las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes). Estas fueron emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB), con vigencia internacional, con el objetivo de generar menores esfuerzos en la preparación de información financiera y ahorros en sus costos, para todas aquellas empresas clasificadas como tales.

El hecho curioso en este nuevo marco contable es que —independientemente de que el término *pymes* deba ser entendido conforme a su concepto internacional, sin distinción de montos (con excepción por lo señalado en la propia definición de *pymes* contenida en el párrafo 1.2 de las NIIF Pymes, actualmente vigente)—, en el Perú, el CNC excluyó de la aplicación de estas normas a las entidades bajo supervisión de la en ese entonces Conasev, así como a las entidades bajo la supervisión de la SBS. Incluso, estableció que solamente este marco contable debería ser aplicado por entidades que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales, menores, en ambos casos, a tres mil unidades impositivas tributarias (UIT).

Los límites de aplicación en este marco normativo crearon un nuevo hito en la historia contable en el Perú, porque a partir de ese momento los contadores que se graduaban de las escuelas profesionales de contabilidad de las universidades debían tener claro que, dependiendo de los ingresos o activos de la empresa en que se labore, los estados financieros que se preparen de dicha entidad obedecerían a marcos contables diferentes (el de las NIIF o el de las NIIF para Pymes).

Adicionalmente, es fundamental mencionar que este nuevo paradigma contable en el Perú reveló la participación de otras entidades que, haciendo alusión a

normas contables específicas, en particular las NIIF, también empezarían a realizar pronunciamientos —de carácter legal— gracias a la autonomía que estas tendrían para la supervisión de determinadas empresas en el país y para la fiscalización de su información financiera. Ello se describirá en el siguiente acápite.

3.3. Supervisores y supervisados

Históricamente, como ya hemos venido comentado, las empresas peruanas constituidas al amparo de la LGS deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de acuerdo con lo establecido en dicha ley (Congreso de la República del Perú, 2006), la cual —en síntesis— hace referencia al cumplimiento de las NIIF oficializadas por el CNC. Sin embargo, además de esta entidad emisora de normas contables, existen otros organismos como la SBS o la SMV que están facultados para dictar normas relativas a la presentación de los estados financieros de las empresas que se encuentran bajo su supervisión, como a continuación explicaremos.

En el caso de la SBS, las entidades que se encuentren bajo su supervisión, principalmente, aquellas que pertenezcan al sistema financiero, al de seguros y al sistema privado de pensiones, deberán ceñirse a lo descrito para ellas en el *Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero* (Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, 1998) —en adelante, el Manual de la SBS—. Por esta razón, los estados financieros de entidades financieras deben elaborarse de acuerdo con este manual y a otras disposiciones que sobre la materia emita la SBS. Asimismo, en el propio Manual de la SBS, en su capítulo I, se señala que, en caso de existir situaciones no previstas en dichas disposiciones, se aplicará lo dispuesto en las NIIF oficializadas en el Perú por el CNC. Esto quiere decir que las políticas contables que debe aplicar una enti-

dad del sector financiero tienen un marco regulatorio claro establecido por la SBS y, de manera supletoria, las NIIF vigentes en el Perú.

Para el caso de la SMV, en primer lugar, habría que mencionar que aprobó un *Manual para la Preparación de la Información Financiera*. Este es aplicable para todas aquellas empresas que han emitido instrumentos de deuda o de inversión que se encuentran regulados en la Bolsa de Valores de Lima (BVL). A través de este manual, la SMV establece las normas para elaborar y presentar los estados financieros individuales y consolidados, de acuerdo con las normas contables vigentes en el Perú, como lo demanda una de las atribuciones que le confiere la ley. Además, regula el cumplimiento de estas normas. Para hacer esto último, en el artículo 30 de la Ley de Mercado de Valores, aprobada mediante el decreto legislativo 861 del 21 de octubre de 1996, solicita que la información financiera entregada por estas empresas sea auditada por sociedades de auditoría que guarden independencia respecto de las personas jurídicas o patrimonio auditado.

Con respecto a este punto, es importante mencionar que las atribuciones de la SMV no siempre tuvieron el mismo alcance. Anteriormente, hasta el año 2000, se encargaba de la supervisión de las personas jurídicas organizadas conforme con la LGS. Por lo tanto, les solicitaba la presentación anual de sus estados financieros auditados, de acuerdo con los niveles de ingresos brutos y activos totales, y con las normas establecidas por dicha institución, sin discriminar que se encuentren supervisadas por esta institución, a menos que estén supervisadas por la SBS.

A partir de la promulgación de la ley 27323, publicada el mismo año, se modificó sus atribuciones. Asimismo, bajo el argumento de que la presentación de información financiera constituía un sobrecosto

para las empresas, estableció que solamente las que estaban bajo la supervisión de Conasev presentarían información financiera a este organismo, para lo cual utilizarían el *Manual de preparación de Información Financiera* publicado por esta institución, según resolución Conasev 103-99-EF/94.10 del 24 de noviembre de 1999. De este modo, se excluyó a un gran número de empresas de la obligación de presentar información financiera auditada o sin auditar.

Luego, en el año 2008, entró en vigencia el *Manual actualizado para la preparación de Información Financiera*, según lo establecido en la resolución de Gerencia General 010-2008-EF/94.01.2 del 3 de marzo de 2008. El mismo se encuentra concordado con las NIIF y reemplaza al manual que se venía aplicando. El objetivo de su actualización —de uso obligatorio para las personas jurídicas que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de la SMV— es que contribuya con la aplicación de las NIIF en la presentación de los estados financieros, y que permita mejorar la cantidad y calidad de revelación de información sobre la base de estándares internacionales.

Hasta aquel momento, la SMV y la SBS (de forma parcial) estarían avanzando en una misma línea hacia la armonización de la información financiera, sobre la base de estándares internacionales oficializados por el CNC. Este último, desde el año 2008 hasta el año 2011, tendría una actividad muy productiva a través de sus constantes pronunciamientos respecto a la oficialización de las NIIF en el Perú. Sin embargo, habría, por lo menos, un año de desfase entre las NIIF vigentes internacionalmente emitidas por el IASB y las NIIF que oficializaba en el Perú. A pesar de ello, sin importar el letargo en la adopción de estos estándares internacionales, todo indicaba que el camino de la contabilidad en el país era el cumplimiento de las NIIF de forma plena.

3.4. Acercamiento a la aplicación plena de las NIIF

Según lo descrito en el párrafo anterior, es en el año 2011 que ocurrieron dos hitos importantes en la historia de la adopción de las NIIF en el Perú, que involucraría a todo el universo contable en relación con la preparación de la información financiera en nuestro país. En primer lugar, el 25 de junio de 2011, se emitió la ley 29720, Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales, que exigiría a las empresas privadas cuyos activos totales o ingresos totales sean iguales o mayores a 3000 UIT preparar su información financiera mediante la aplicación de las NIIF emitidas por el IASB. Cabe anotar que esa información debe ser auditada y presentada a la SMV. Los parámetros para la presentación han sido modificados hasta en dos oportunidades, tal como se analizará en el siguiente punto.

Si bien no podríamos afirmar que esta es la primera referencia legal que nos indica la observancia plena de las NIIF, sí se entendió en ese momento, que era la primera vez que dicha información sería revisada por una entidad supervisora, como lo era la SMV. Sin embargo, no fue la primera ocasión en que la SMV había exigido la revisión de la información financiera de las empresas. En años anteriores, a través de la resolución 102-2010-EF/94.01 (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores, 2010), la SMV ya habría establecido, para todas las entidades emisoras de valores, que se preparen estados financieros con observancia plena de las NIIF, a partir del período 2011, en adelante.

Con estos acontecimientos, pareciera que el alcance de supervisión de la SMV volviera a incrementarse, casi como lo era hasta el año 2000. No obstante, en esta ocasión, se estaría estableciendo de manera obligatoria

(con carácter legal) que la preparación de la información financiera obedeciera los criterios establecidos en las NIIF para que sean de carácter públicos, y que —a su vez— sean presentados a un ente como la SMV.

En este contexto, las normas oficializadas por el CNC adoptaban un segundo plano, debido a su desfase anual de aprobación, con respecto a las normas vigentes internacionalmente, de acuerdo con el IASB. Sin embargo, en este punto de nuestra historia, ocurriría el segundo hito fundamental en el camino de la adopción de las NIIF. Un año después de la emisión de la ley 29720 —no reglamentada en ese momento— (Congreso de la República del Perú, 2011), el CNC emitiría la resolución 050-2012-EF/30 del 19 de marzo de 2012. De este modo, mostraría su oposición a la derogación emitida por el IASB del Método de Participación Patrimonial para la medición de las inversiones de una entidad cuando esta presenta sus estados financieros separados, de acuerdo con la NIC 27 Estados Financieros Separados y Consolidados (IFRS Foundation, 2013) —hoy NIC 27 Estados Financieros Separados—, que estuvo vigente en aquel entonces.

Con este último hecho, el CNC no solo habría permitido que se continúe aplicando el método mencionado, sino que exponía *implícitamente* que no estaría de acuerdo con «adoptar» las NIIF vigentes internacionalmente de forma plena. Cabe anotar que ello ocurrió a pesar de que habría ya otra institución, como la SMV, que exigía y exigiría la aplicación plena de las NIIF a todas aquellas empresas que superaran el límite establecido por la ley mencionada, independientemente que se encuentren supervisadas o no.

Este evento fue significativamente importante para los estudiosos de la doctrina contable, que comenza-

ron a aparecer dentro de esta coyuntura de aplicación de las NIIF; en especial, porque desde los congresos profesionales de contabilidad en el Perú, no se habría tomado una postura de tal nivel frente a un pronunciamiento internacional del IASB. Sin embargo, así como dicha posición tuvo sus seguidores, también tuvo detractores, quienes opinaban que las acciones tomadas por el CNC resultarían en la falta de uniformidad y comparabilidad que la misma entidad había luchado por impulsar durante mucho tiempo. A esto se agregó el hecho de que ya había otra entidad que exigía su cumplimiento, sin excepciones, como la establecida por el CNC.

3.5. Estado actual de la aplicación de las NIIF

Transcurridos dos años desde que la ley 29720 fuese reglamentada, se emitió la resolución SMV 11-2012-SMV/01 del 27 de abril de 2012, modificada por la resolución de Superintendencia Adjunta SMV 00159-2013-SMV/02 del 11 de diciembre de 2013. A partir de ello, ya podemos observar empresas que han presentado sus estados financieros auditados a la SMV con plena observancia de las NIIF, obedeciendo las oportunidades de su presentación, de acuerdo con lo presentado en la tabla 1.

Además, es relevante mencionar que todas las empresas (dentro del alcance mencionado en el cuadro precedente) han aplicado la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las NIIF (IFRS Foundation, 2013), a partir de lo cual han declarado el cumplimiento de estas normas, de forma explícita y sin reservas, a pesar de que muchas de ellas habían presentado sus estados financieros de años anteriores indicando que cumplían los PCGA vigentes en el Perú. Los últimos, como ya hemos comentado anteriormente, eran las NIIF que el CNC oficializaba localmente.

Tabla 1. Aplicación gradual de las NIIF

Concepto	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [>= 30.000 UIT antes del cierre]	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Subsidiarias de empresas que: -Coticen en Bolsa -Tengan ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [>= 3000 UIT antes del cierre]	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [>= 15.000 UIT antes del cierre]	No es obligatorio	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [>= 3000 UIT antes del cierre]	No es obligatorio	No es obligatorio	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [< 3000 UIT]	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio

Fuente: SMV (2014). Elaboración propia.

El CNC, por su parte, luego del pronunciamiento emitido en oposición al IASB, comenzó a aprobar las versiones vigentes internacionalmente de las NIIF, sin excepciones. Así, convirtió las NIIF que este oficializaba en las mismas que el IASB emitía, al menos antes de que estas últimas entraran en vigencia. De esta manera, en un hecho afirmar que la mayoría de reguladores, en materia contable, dentro de sus jurisdicciones respectivas, hoy exigen el cumplimiento pleno de las NIIF, a menos que algún criterio de las NIIF que se quiere aplicar estuviera en contra de lo que dijera el regulador (como es el caso de las enti-

dades financieras, actualmente reguladas por la SBS). Sin embargo, en principio, se ve por fin, unanimidad en el establecimiento de normas contables que deben ser aplicadas y entendidas por los usuarios de la información financiera.

Este es el caso de los supervisores; no obstante, para el caso de los supervisados, en el camino hacia la adopción de las NIIF, aún hay quienes opinan que este cambio de paradigma contable ha sido un costo excesivo para las empresas. Incluso ha afectado a los mismos profesionales contables, cuyas escuelas de contabilidad en

donde estudiaron no estuvieron del todo preparadas para transmitir los conocimientos necesarios para formarlos para este camino. Esta podría ser una de las razones por las cuales, actualmente, existen más de quince especializaciones en el Perú orientadas a capacitar a los profesionales contables y financieros en el entendimiento y aplicación de las NIIF.

Finalmente, es importante mencionar que el auge de las NIIF no solo ha afectado a todos los profesionales contables que participan elaborando o revisando estados financieros, sino que poco a poco ha alcanzado a otra serie de especialistas. Tal es el caso de los financieros, tasadores, geólogos, e incluso agricultores, cuya participación en el proceso de la recopilación de la información necesaria para cumplir con determinados criterios de las NIIF ha generado un incremento en el alcance de su trabajo rutinario, para poder adaptarse a las exigencias de información motivadas por la propia gerencia de las empresas.

Evidentemente, entre este último grupo de afectados, se puede destacar la preocupación de algunos especialistas tributarios, que —al principio— se mostraron disconformes con esta adopción a NIIF. Fundamentalmente, esto se debe a que se temía por las contingencias tributarias que la adopción a este modelo contable podría implicar. Sin embargo, en la actualidad, estos especialistas tributarios han comenzado a acoger conceptos contables basados en NIIF para definir ciertos conceptos que se encontraban en la nebulosa tributaria. Es más, es importante destacar que incluso las principales instituciones vinculadas a materia tributaria —como los son en el Perú la Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (TF)— han emitido pronunciamientos en lo que respecta a su materia, acogiendo las NIIF como base para su argumentación.

En conclusión, la adopción de las NIIF en el Perú ya es un hecho que estamos viviendo en la actualidad. Este proceso no solo se puede apreciar por los estados financieros auditados —a los cuales se puede acceder de forma pública—, sino también por el esfuerzo de los profesionales contables, así como de muchos agentes de regulación, que día a día estudian y se preparan para recibir y entender los cambios contables de forma anticipada, para estar listos ante una posible nueva adopción de las NIIF, al menos hasta que el paradigma contable en que vivimos perdure así.

3.6. Reflexiones finales

Al realizar una revisión de la evolución de la normatividad contable en el Perú, encontramos que no hay un marco normativo amplio y estructurado, puesto que, por lo general, las normas contables aplicadas en el Perú —como es el caso de los PCGA— han sido importadas y adoptadas de otras escuelas contables. Por este motivo, se ha carecido de un cuerpo de normas contables propio, ampliamente conocido y difundido.

El proceso de globalización económica y la búsqueda de convergencia contable a nivel mundial motivaron al gremio profesional en el Perú, y posteriormente a las entidades normativas locales, a incorporar el modelo de las NIIF en la preparación y presentación de la información financiera de las empresas peruanas. Ello le dio plena vigencia profesional y no dejó que su aplicación esté supedita, únicamente, a la obligatoriedad legal de presentación, de acuerdo con lo establecido en la ley 29720 y otras normas legales precedentes.

Las empresas peruanas, en particular las que se encuentran bajo la supervisión de la SMV, han venido declarando de forma explícita durante varios años (antes de la promulgación y vigencia de la ley 29720) que preparaban y presentaban sus estados financieros

según los PCGA vigentes en el país, y que estos correspondían a las NIIF. En ese sentido, y tomando en cuenta la presentación de estados financieros a la SMV luego de la vigencia de la ley 29720, encontramos que estas empresas realizan una declaración explícita de que están adoptando por primera vez las NIIF, cuando antes ya lo habían declarado.

Con respecto al cambio normativo constante, luego de un período de inactividad, este ha generado que las instituciones supervisoras y reguladoras —como son la SMV y la SBS— realicen cambios significativos en sus normas de presentación de la información financiera que afecten directamente a todas las empresas supervisadas o reguladas por ellos. Asimismo, implicó que, para lograr dicho objetivo, se modificaran las actuales jerarquías en la emisión de normas contables. Es recomendable revisar la normatividad legal vigente y unificar en una sola institución las facultades para normar y regular los aspectos contables de las empresas privadas, con lo cual se logrará un mayor clima de seguridad y transparencia.

Es importante mencionar que las diferencias que surgen entre el tratamiento de las normas contables y el tratamiento de las normas fiscales tienen su base principal en el hecho de que los objetivos de la contabilidad financiera suelen ser distintos a los objetivos fiscales. Por lo tanto, al momento de preparar la información financiera, en la práctica, se suele encontrar que el profesional contable hace prevalecer lo establecido en las normas fiscales, lo cual no es correcto y distorsiona la preparación de la información financiera.

Finalmente, habría que pensar, que independientemente de haberse aprobado el modelo de las NIIF para Pymes, su aplicación en este momento no es regulada ni supervisada por alguna institución pertinente. En esa medida, no queda evidencia para reconocer si están

siendo aplicadas por las entidades que les correspondería, según lo establecido en la normatividad legal correspondiente.

4. Argentina

4.1. Breve reseña histórica de la normalización contable en el país

La normalización contable en la República Argentina se caracteriza por la coexistencia de las siguientes normas:

- Normas contables legales: que son las que deben cumplir las entidades obligadas a presentar estados financieros. Estas proceden de los siguientes documentos:
 - Leyes emanadas del Poder Legislativo nacional
 - Los marcos de regulación que establecen los organismos de control
 - Los decretos del Poder Ejecutivo de la nación
- Normas contables profesionales: constituyen los marcos de referencia empleados por los contadores independientes al realizar tareas de auditoría sobre los estados financieros. Las mismas:
 - Son desarrolladas y aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE); y
 - Propuestas por la FACPCE a los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE), correspondiente a cada una de las 24 jurisdicciones autónomas (23 estados provinciales más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

Una vez que tales «propuestas de normas» son ratificadas por cada CPCE, son de aplicación obligatoria para los profesionales al cumplir con sus encargos de auditoría, aunque no necesariamente afectan a las entidades emisoras de los estados financieros.

Si bien las normas contables emanadas de la FACPCE y aprobadas por los respectivos CPCE son normas de carácter «profesional» (en la medida que afectan a los profesionales que actúan como auditores y no necesariamente a todas las entidades emisoras de estados financieros), un gran número de reguladores del país aceptan las normas aprobadas por los CPCE (de forma completa o con ciertas adaptaciones).

4.2. Proceso por el que se ha decidido adoptar las NIIF

Desde mediados de la década de 1990, las normas contables desarrolladas por la FACPCE comenzaron un proceso de armonización con las normas internacionales de contabilidad (en aquel entonces, desarrolladas por IASC).

A partir del año 2004-2005, convergieron intereses profesionales y regulatorios para la adopción de las NIIF como normas contables aplicables en el territorio nacional: la FACPCE, como organismo integrante de IFAC, debía dar cumplimiento al SMO 7; y por su parte, la Comisión Nacional de Valores (CNV) —organismo regulador de los mercados de capitales en Argentina— contaba con la recomendación de Iosco para que se adoptaran las NIIF en su ámbito de control, y consideraba cómo sus vecinos regionales comenzaban a transitar en esa dirección. Posteriormente, la firma de un protocolo a nivel Mercosur aceleró los tiempos; y, en 2007, finalmente, la CNV prestó conformidad a la aplicación de las NIIF en su ámbito de control. Para ello, le encomendó a la FACPCE las tareas tendientes a una adopción ordenada.

4.3. Uso de las NIIF en la Argentina

Fruto de estas actividades coordinadas por la FACPCE y en la que intervinieron activamente la Cámara de Sociedades Anónimas (CSA), la Bolsa de Comercio

de Buenos Aires (BCBA), el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) y la propia CNV, se definió lo siguiente:

- Que todas las entidades incluidas en la ley de mercados de capitales de la Argentina aplicaría las NIIF de forma obligatoria, con las siguientes excepciones:
 - Las entidades que aceptan criterios contables de otros organismos reguladores
 - Las sociedades *holding*, cuyas subsidiarias no estaban permitidas de aplicar las NIIF (por ejemplo, sociedades *holding* de bancos y entidades aseguradoras, puesto que ni el Banco Central de la República, BCRA, ni la Superintendencia de Seguros de la Nación, SSN, admiten su uso)
- Que el resto de las entidades:
 - Emplearían por defecto las normas contables profesionales argentinas
 - Tendrían disponible para emplear de forma optativa:
 - las NIIF
 - la *NIIF para las PYMES*, siempre que cumplieran la definición que se incluye en la sección 1 de tal norma.

En la tabla 2, se resume el uso de las NIIF en Argentina.

4.4. Otros comentarios sobre el uso de las NIIF en Argentina

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP, autoridad tributaria) dispuso que cualquier entidad que prepare sus estados financieros bajo las NIIF deberá conservar su contabilidad bajo PCGA ARG. Esto responde al propósito de que ese sea el punto de partida para calcular las bases imponibles de los diferentes tributos que deben pagar las empresas. Eso encarece la estructura administrativa de las entidades que aplican las NIIF.

Tabla 2. Uso de las NIIF en Argentina

	¿Son obligatorias?	¿Son permitidas?	¿Existe alguna variante con respecto a la versión emitida por el IASB?
NIIF	Solo para las entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores en los mercados de capitales de Argentina, en la medida que no acepten criterios contables de otros reguladores distintos de la CNV, ni sean sociedades <i>holding</i> de organismos reguladores que no acepten el uso de las NIIF.	Son normas opcionales para el resto de las entidades. La capacidad práctica de hacer uso de esta opción depende de que el regulador que afecta a cada entidad le admita a la emisora de los estados financieros tal adopción voluntaria.	Los estados financieros separados de una sociedad que controla a otra u otras no siguen los lineamientos de medición de participaciones en otras entidades previstos por la NIC 27, sino que siguen bases de medición que garanticen la igualdad entre el resultado en tales estados y la parte del resultado del grupo atribuible a los accionistas de la controladora (en los estados financieros separados, no se declara cumplir NIIF, de acuerdo con la NIC 1, p. 16).
NIIF para las pymes	No	Se admite su uso para cualquier entidad que cumpla con la definición de «pyme» de la sección 1 de esta norma. La capacidad práctica de hacer uso de esta opción depende de que el regulador que afecta a cada entidad le admita a la emisora de los estados financieros tal adopción voluntaria	

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el regulador jurisdiccional (Inspección General de Justicia, IGJ) solo admite el uso de las NIIF en la medida que la entidad demuestre que las adopta por una vinculación de control, control conjunto o influencia significativa (ascendente o descendente) con otra entidad obligada a aplicar las NIIF por disposiciones de la CNV. El uso voluntario de las NIIF completas es bajo, y el de la NIIF para las pymes es prácticamente nulo (se desconocen casos de entidades que hayan presentado estados financieros bajo las NIIF para las pymes a reguladores locales, aunque me consta que hay entidades que adoptaron para remitir sus estados financieros a inversores o prestamistas en el extranjero). En este contexto, el BCRA anunció que las entidades financieras aplicarán las NIIF para preparar sus estados financieros a partir del 1 de enero de 2018.

Referencias

- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1984). *Resolución Conasev 006-84-EFC/94.10*. Lima, 15 de febrero.
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1999a). *Resolución Conasev 103-99-EF/94.10*. Lima, 24 de noviembre.
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1999b). *Resolución de Gerencia General 010-2008-EF/94.01*. Lima, 3 de marzo.
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (2010). *Resolución Conasev 102-2010-EF/94.01*. Lima, 14 de octubre.
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (2012). *Resolución SMV 11-2012-SMV/01*. Lima, 27 de abril.
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (2013). *Resolución de Superintendencia Adjunta SMV 00159-2013-SMV/02*. Lima, 11 de diciembre.

- Congreso de la República del Perú (1987). *Ley 24680. Ley del Sistema Nacional de Contabilidad*. Lima, 3 de junio.
- Congreso de la República del Perú (1996). *Decreto Legislativo 861. Ley de Mercado de Valores*. Lima, 21 de octubre.
- Congreso de la República del Perú (2000). *Ley 27323. Ley que modifica el decreto Ley 26126, Ley Orgánica de Conasev*. Lima, 23 de julio.
- Congreso de la República del Perú (2006). *Ley 28708. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad*. Lima, 10 de abril.
- Congreso de la República del Perú (2011). *Ley 29720. Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales*. Lima, 25 de junio.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1994). *Resolución 5-94-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 18 de abril.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1998). *Resolución 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 23 de julio.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1998). *Resolución 050-2012-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 19 de marzo.
- Consejo Normativo de Contabilidad (2008). Resolución 041-2008-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad. Lima, 25 de octubre.
- Deloitte Global Services Limited (2014). Use of IFRS by jurisdiction [en línea]. *IASPlus*. <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.
- Donoso, R. (1996). *Una contribución a la historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*. Sevilla: Universidad de Sevilla.
- IFRS Foundation (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation (2014). Jurisdiction Profiles [en línea]. *IFRS*. <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.
- Molina, R. (2013). NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional? *Contabilidad y Negocios*, 8 (16), 21-34.
- Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (1998). Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero. *Resolución SBS 895-98*. Lima, 1 de setiembre de 1998.
- World Bank (2014). Reports of the Observance of Standards and Codes [en línea]. *ROSC*. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_more.html. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.

Fecha de recepción: 09 de octubre de 2014

Fecha de aceptación: 27 de noviembre de 2014

Correspondencia: odiaz@pucp.edu.pe

Raúl González-Castro, Ernesto López-Valeiras y Jacobo Gómez-Conde

Cámara de Comercio de Ourense
Universidade de Vigo
Facultade de Ciencias Empresariais e Turismo
Universidad Autónoma de Madrid
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

En este artículo, se justifica, de forma teórica, el interés de realizar un estudio amplio, desde una perspectiva de género, sobre el diseño, presentación y percepción de los Sistemas de Contabilidad y Control de Gestión (SCCG). Como primer paso hacia esa meta, el objetivo de este trabajo consiste en identificar los aspectos relacionados con el género, presentes en revistas contables de las últimas cuatro décadas. Se registraron 74 estudios publicados en 10 revistas de referencia en contabilidad entre los años 1983 y el primer semestre del año 2013. La revisión incluye un análisis del tema de investigación, el sector, el marco teórico, la metodología de recogida de datos, la técnica de análisis de datos y una descripción de los elementos de género que abordados. Los resultados muestran la situación actual de esta perspectiva en la investigación contable, y permite identificar lagunas y oportunidades para plantear futuros trabajos en torno a la contabilidad y el género.

Palabras clave: género, diversidad, sistemas de contabilidad y control de gestión, gestión empresarial

Management Accounting and Control Systems and Gender: A Literature Review

This paper justified, theoretically, the interest to conduct a comprehensive study from a gender perspective on the design, presentation and perception of the Management Accounting and Control Systems (MACS). As a first step toward this goal, the main objective of this paper is to identify gender-related aspects present in accounting journals over the past four decades. In this work were registered 74 studies published in 10 impact journals in accounting between 1983 and the first half of 2013. The review includes an analysis of the research topic, the sector, the theoretical framework, methodology, data analysis technique and a description of the elements addressed gender. The results shows the current status of this perspective in accounting research and allows to identify gaps and opportunities for developing future works on the accounting environment and gender.

Keywords: Gender, diversity, management accounting and control systems, business management

Sistemas de Contabilidade e Controlo de Gestão e género: uma revisão da literatura

Neste trabalho justifica-se, de forma teórica, o interesse de realizar um estudo abrangente, desde a perspetiva do género, sobre o desenho, apresentação e perceção dos sistemas contábeis e de controlo de gestão (SCCG). Como primeiro passo para alcançar essa meta, o objetivo deste trabalho consiste na identificação dos aspetos relacionados com o género presentes em revistas de contabilidade nas últimas quatro décadas. Registam-se 74 estudos publicados em 10 revistas de referência na área da contabilidade entre o ano 1983 e o primeiro semestre de 2013. A revisão inclui uma análise do tema de investigação, do setor, do marco teórico, a metodologia de recolha de dados, a técnica de análise de dados e uma descrição dos elementos de género abordados. Os resultados mostram a situação atual desta perspetiva na investigação contabilística e permite identificar falhas e oportunidades para planejar futuros trabalhos sobre a contabilidade e o género.

Palavras-chave: género, diversidade, sistemas contábeis e de controle de gestão, administração de empresas

1. Introdução

Una de las mayores revoluciones del mundo occidental de carácter social y económico tras la Segunda Guerra Mundial es la presencia de las mujeres en el mercado laboral y empresarial (García *et al.*, 2003; Guisán, 2010). Calatrava (2002) define el término *género* como el que aglutina al conjunto de relaciones socioeconómicas y culturales entre personas de distinto sexo. El sexo viene determinado biológicamente, mientras que el género es un concepto socioeconómico y, por tanto, una creación de las sociedades humanas. Las relaciones de género son, para una sociedad determinada, un hecho cultural y social que, lógicamente, admite alteraciones y cambios, y afecta a la gestión de las organizaciones (Mateos de Cabo *et al.*, 2011). Por tanto, la cuestión de género es un proceso de asociación de distintos roles sociales entre ser hombre o mujer (Powell & Graves, 2003).

La perspectiva de género es un enfoque teórico procedente de las teorías feministas, cuyo eje principal es el análisis de las desigualdades de sexo. Algunas de sus categorías centrales son la socialización y los roles de género, la división sexual del trabajo, las relaciones de poder o el sistema de dominación-subordinación entre sexos (Ariño *et al.*, 2011).

Estos aspectos han llamado la atención de numerosos investigadores (Milliken & Martins, 1996; Whiting & Wright, 2001; Jackson *et al.*, 2003). Macoby *et al.* (1974) abordan las diferencias entre géneros, estableciendo la dualidad masculino (caracterizado por cualidades como racional, objetivo, seguro de sí mismo, decidido, lógico, duro/fuerte y competitivo) versus femenino (emocional, intuitivo, afectivo, comprometido, negociador, relacional). En esta misma línea, Marshall (1995) sostiene que los patrones entre hombre y mujer adquieren atributos diferentes. En la evolución de estos conceptos, aparece la interacción entre masculino y femenino, que se ha expresado en la figura del rol andrógino, mezcla de habilidades y características de masculinidad y femineidad (McGregor & Tweed, 2001).

La literatura de gestión ha puesto de manifiesto la existencia de diferencias entre géneros y su relación con los estilos de dirección y liderazgo (Nutt, 1995; Weyer, 2007) en aspectos de gran relevancia, como la comunicación, el liderazgo, la negociación, la organización y el control (Claes, 1999). Por su parte, Scott (1988) afirma que las ocupaciones y actividades que tienen identidades de sexo pueden reflejar entendimientos sociales diferenciados. Tradicionalmente, dentro del mercado laboral y ante los condicionantes socioeconómicos y culturales clásicos, la mujer ha

sido vista bajo el rol de «madre-cuidadora» de hijos y gestora del hogar frente al hombre «padre-proveedor» de recursos (Saavedra, 2011). Esa diferenciación, también, se encuentra al analizar las capacidades organizativas, por ejemplo, en el emprendimiento, en el cual existen diferencias de motivación por género a la hora de emprender (Maes *et al.*, 2014).

Otra línea de investigación tiene como fin examinar la relación entre género y habilidades empresariales. Winn (2004) sugiere que hay diferencias en la rentabilidad de los negocios, puesto que es menor en las empresas dirigidas por mujeres, si bien están apoyadas por una menor inversión inicial. Los trabajos de Litz y Folker (2002) tratan el tema de la homogeneidad-diversidad de los miembros de los consejos de administración y su grado de eficiencia-ineficiencia. Por su parte, Klein (2002) sostiene que la diversidad puede reducir las prácticas que generen beneficios indebidos y la manipulación de la información contable. En esta misma línea, Simpson *et al.* (2010) argumentan que la «feminidad» es un activo que tiene ventaja potencial en el espacio de trabajo.

En concordancia con los aspectos anteriormente mencionados, el control de gestión es otra de las funciones directivas que por sus características cabe ser estudiado desde una perspectiva de género. Una de las definiciones de Sistema Contable y de Control de Gestión (SCCG, en adelante) más referenciadas en la literatura contable es la realizada por Anthony (1965). Este autor entiende el SCCG como el sistema que utilizan los directivos para influir en el comportamiento de los miembros de la organización, con el objetivo de implantar la estrategia y garantizar el cumplimiento de los objetivos empresariales. Simons (1987) matiza que los SCCG pueden orientarse, también, a generar nuevo conocimiento que permita afrontar con garantías las incertidumbres estratégicas a las que la empresa deberá hacer frente.

Si tenemos en cuenta las funciones de los SCCG y los aspectos de género anteriormente mencionados, parece relevante preguntarse cuál es la relación existente entre estas dos variables. Por tanto, el objetivo de este trabajo es identificar qué aspectos relacionados con el género han despertado el interés de autores y editores en el ámbito de la contabilidad en las últimas décadas. En consecuencia, se realiza una revisión de la literatura contable existente que incorpora «género» entre sus temáticas. Este trabajo consiste en el primer paso para seguir avanzando en el conocimiento de los SCCG desde una perspectiva de género.

Se debe considerar que, en este artículo, se considera *género* desde un enfoque amplio. Es decir, se incluyen tanto los trabajos que analizan el género como una variable de carácter biológico (hombre/mujer) como aquellos que lo consideran un factor de carácter cultural con posibles influencias provocadas por los estereotipos de cada momento (Domínguez, 2002). Para alcanzar la meta propuesta en este trabajo, en el segundo epígrafe, se realiza una aproximación teórica a la relación de los SCCG desde una perspectiva de género que justifique la pertinencia de su estudio. En el tercero, se presenta la metodología seguida. En el cuarto, se organizan los resultados de la revisión de la literatura contable que incorpora aspectos de género. El trabajo finaliza con un último epígrafe, en el que se recogen las principales conclusiones obtenidas.

2. Contabilidad y género

El hecho de que generalmente los roles de propiedad, dirección y trabajo operativo en las empresas no coincidan en las mismas personas genera la necesidad de alinear intereses entre los individuos y reducir la asimetría de información que pudiera existir. Trauth (2013) enfatiza la problemática de la gestión de la información en la toma de decisiones empresariales y

las diferencias en los estilos de gestión que pueden ser explicadas a través de un enfoque de género. En este sentido, también, es necesario buscar el equilibrio en la empresa entre la libertad de acción y el establecimiento de limitaciones, entre la delegación de responsabilidades y la rendición de cuentas, entre la jerarquía de mando y la creatividad, y entre la experimentación y la eficiencia (Simons, 1995). En este marco, la Contabilidad de Gestión es una de las disciplinas que pretende dar respuesta a estos retos a través de los SCCG.

Tessier y Otley (2012) presentan un modelo de análisis de los SCCG, estructurado en niveles a partir de la propuesta de Simons (1995). El primer nivel que identifican es el tipo de control. Según estos autores, los directivos tienen a su disposición los controles sociales y los controles técnicos. Los primeros son normas, valores, creencias y símbolos presentes en la cultura organizacional que intervienen sobre los componentes emocionales, afectivos y no racionales de los empleados. Ejemplos de controles sociales son la misión y la visión organizacional, el diseño de los espacios de trabajo o los códigos de vestimenta. Los segundos son aquellos que dirigen las actividades del día a día de la empresa. Es decir, orientan a los empleados en la forma que deben desarrollar sus tareas y organizarse. Este tipo de control se ejecuta a través de reglas, procedimientos y estándares. Ejemplos de controles técnicos son los presupuestos, la contabilidad de costes, los planes estratégicos, los sistemas de incentivos o el diseño jerárquico de la organización. Tessier y Otley (2012) subrayan que estos tipos de control se encuentran interconectados; de este modo, forman un único conjunto con objetivos de control de carácter estratégico y operativo.

Otro de los niveles es el que analiza las intenciones de los directivos. Los autores identifican tres dualidades relacionadas con las intenciones con las que los

directivos diseñan los SCCG (Tessier & Otley, 2012). El primer aspecto corresponde al equilibrio entre la búsqueda del aprendizaje organizacional, el diálogo regular y la búsqueda de las desviaciones sobre los planes establecidos. En el segundo, se debe decidir si se centran en promover la creatividad y la innovación, o por el contrario escogen una utilización orientada hacia la predictibilidad. Por último, también, deben disponer cuáles serán los premios o los castigos en función del grado del rendimiento esperado de cada individuo o de cada grupo.

Una vez que los SCCG están ya diseñados, los directivos deben decidir cómo presentárselos a los empleados: el canal (por ejemplo, en reuniones, por email o en documentos oficiales) y el propio contenido del mensaje (por ejemplo, el estilo formal, el nivel del lenguaje o el grado de detalle de la información).

Todos los niveles descritos anteriormente son elementos en los que los directivos pueden intervenir directamente. Estas decisiones, junto con los atributos individuales de los empleados (no controlables directamente por la dirección de la empresa), influirán en la percepción que tendrán los empleados sobre el sistema de control. Respecto a ello, se debe considerar que la percepción (positiva, negativa o neutra) determinará el comportamiento de los empleados respecto al sistema de control. Por tanto, según el marco teórico de Tessier y Otley (2012), los directivos pueden condicionar el comportamiento de los empleados a través del diseño e implementación de los SCCG.

En consecuencia, uno de los factores que puede ayudar a caracterizar la influencia de los SCCG son los rasgos inherentes a la identidad de género de las personas que interactúan en la empresa, por ejemplo, la expresividad¹ y la instrumentalidad². Por un lado, se encuentran los rasgos de los directivos que pueden

condicionar el diseño y presentación de los SCCG. Por otro lado, se debe tomar en cuenta los rasgos de los empleados que pueden condicionar la percepción de bondad de tales controles.

Este trabajo constituye el primer paso para un futuro desarrollo de modelo teórico que presente la relación entre los SCCG y la perspectiva de género. Para ello, a continuación, se presenta una revisión de la literatura contable que recoge el género (en sentido amplio) en su contenido.

3. Metodología

El «giro crítico» en la investigación en Ciencias Sociales se ha asociado con los movimientos de los derechos civiles en los EE.UU. (Collins, 1990, 2000; Childs & Krook, 2008); y la igualdad, en el Reino Unido (Ahmed 1998, 2000). A partir de ese momento, los avances en el campo de los estudios de género permiten superar el simple factor biológico y reconocer el factor de género como aspecto socialmente constituido (Davis *et al.*, 2006; Ferree *et al.*, 1999; Acker, 1990, 2006). Desde una perspectiva más amplia, la gestión de la diversidad analiza diversos factores (género, raza, clase social, remuneraciones, etc.) como fuente de ventaja competitiva para la organización (Cox, 1994; Cox & Blake, 1991; Kandola & Fullerton, 1994; Ross & Schneider, 1992; Rittenhofer & Gatrell, 2012). Broadbridge y Simpson (2011) sugieren que la desventaja de género sigue presente en la empresa; asimismo, Lewis y Simpson (2012) recuerdan que existe un grado de negación del problema del género.

Por tanto, para realizar una revisión histórica de las grandes líneas de evolución del pensamiento que trata

el tema de género desde una perspectiva contable, es necesario partir de la década de los 80. Metodológicamente, en este trabajo, se sigue la propuesta de Chenhall y Smith (2011), que selecciona diez revistas científicas de referencia internacional en el ámbito de la contabilidad. Se tratan de seis revistas del área de contabilidad en general: *The Accounting Review* (TAR), *Journal of Accounting Research* (JAR), *Accounting Organizations and Society* (AOS), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Journal of Accounting and Economics* (JAE), y *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ); tres revistas especializadas en contabilidad de gestión: *Management Accounting Research* (MAR), *Behavioral Research in Accounting* (BRIA) y *Journal of Management Accounting Research* (JMAR); y una revista especializada en contabilidad y finanzas: *Accounting and Finance* (A&F).

El período de análisis comprende las últimas 3 décadas, es decir, desde el año 1983 hasta el año 2013. El artículo más antiguo es del año 1987 y el más reciente de año 2013. El criterio de selección es la presencia de la palabra «gender» en el título, el resumen o en las palabras clave. Tras el proceso de búsqueda y filtro, se seleccionaron 74 artículos que cumplieran con los requisitos exigidos:

- El artículo está publicado en una revista de las seleccionadas.
- El enfoque del estudio recoge alguna de las diversas formas de género.

Tal como se recoge en la tabla 1, a partir de la revisión realizada, se obtuvo un total de 74 artículos. AOS es la revista con más trabajos que incorporan algún aspecto

¹ La expresividad recoge rasgos estereotipadamente femeninos, como la sociabilidad, la atención a las necesidades de los demás, la sensibilidad o la empatía (Gartzia *et al.*, 2012).

² La instrumentalidad incluye los rasgos estereotipadamente masculinos, como la independencia, la asertividad, la alta orientación a la tarea o la ambición (Gartzia *et al.*, 2012).

relacionado con el género (24 artículos). La siguiente es AAAJ, con 23. La tercera es JAE, ya con un número muy inferior a las dos primeras (diez artículos). El conjunto del resto de las revistas aportan 16 artículos. Cabe destacar que en MAR y en JMAR no se ha obtenido ningún resultado a través de esta búsqueda.

Los artículos en conjunto son 74: Abdolmohammadi y Ariail (2009), Adams y Harte (1998), Allen y Ramanna (2012), Anderson *et al.* (1994), Anderson *et al.* (2005), Armstrong y Larcker (2009), Benschop y Meihuizen (2002), Bernardi y Arnold (1997), Bernardi *et al.* (2002), Broadbent y Kirkham (2008), Carnegie *et al.* (2003), Carnegie y Walter (2007), Chung y Monroe (1998, 2001), Ciancanelli (1992), Crompton (1987), Czarniawska (2008), Dambrin y Lambert (2008), Davidson y Dalby (1993), Dechow *et al.* (2010), Duff (2012), Everett *et al.* (2007), Gago y Macias (2013), Gallhofer *et al.* (2011), Ge *et al.* (2011), Grey (1998), Hammond (1992), Haynes (2008, 2013), Hilary y Hsu (2011), Hines (1992), Hooks (1992), Hopwood (1987), Hull y Umansky (1997), Ittner *et al.* (2007), Jackling y Keneley (2009), James (1992), Johnson *et al.* (1998, 2008, 2012), Kallunki *et al.* (2009), Kaplan *et al.* (2001), Khalifa (2013), Kirkham (1992), Kirkham y Loft (1993), Komori (2008), Kornberger *et al.* (2010), Lehman, R. (1992), Lehman, C. (2012), Lennox (2005), Loft (1992), McManus y Subramaniam (2009), Moerman (2006), Monem (2007), Parker (2008), Pizzini (2010), Reed *et al.* (1994), Renee y Ferreira (2008), Roberts y Coutts (1992), Sapienza (2010), Scandura y Viator (1994), Schrand y Zechman (2012), Scofield *et al.* (2004), Srinidhi *et al.* (2011), Stella y Smith (2002), Street y Bishop (1991), Thane (1992), Tinker y Neimark (1987a, 1987b), Tyndale (2011), Walker (2003, 2008), Welsh (1992).

Tabla 1. Clasificación temporal de los artículos en las revistas

Revista	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
TAR	0(0%)	0(0%)	1 (2%)	1(1%)
JAR	0(0%)	0(0%)	1(2%)	1(1%)
AOS	3(75%)	13(57%)	8(17%)	24(33%)
AAAJ	0(0%)	5(22%)	18(39%)	23(31%)
BRIA	1(25%)	3(13%)	2(4%)	6(8%)
A&F	0(0%)	1(4 %)	5(11%)	6(8%)
CAR	0(0%)	1(4 %)	2(4%)	3(4%)
JAE	0(0%)	0(0%)	10(21%)	10(14%)
JMAR	0(0%)	0(0%)	0(0%)	0(0%)
MAR	0(0%)	0(0%)	0(0%)	0(0%)
TOTAL	4	23	47	74

Con el fin de unir tanto la evolución temporal como los criterios utilizados (temas, sectores, teorías, métodos, análisis de datos y temas de género), se han agrupado los resultados por décadas, lo cual permite detectar tendencias en el intervalo de tiempo que abarca la revisión. En este sentido, se detecta una tendencia de crecimiento significativo en el número de publicaciones, tanto en el conjunto de las revistas como de forma individual. El período 2002-2013 concentra el 63% de los artículos analizados.

4. Resultados de la revisión

Siguiendo el trabajo de referencia, este epígrafe se estructura en el análisis de los temas, sectores, teorías, métodos, técnicas de análisis de datos y elementos de género.

4.1. Temas

El primer criterio de agrupación es la distribución por frecuencias de temas dentro del ámbito de la contabilidad. Las características de los temas elegidos,

y presentadas en la tabla 2, muestran —como en el caso del estudio de referencia— un amplio alcance, oportunidad e integración. La contabilidad de gestión, con más de la mitad de los artículos, es el tema con mayor representación.

Tabla 2. Clasificación según temática

Temática	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
Finanzas	0	1	2	3
Contabilidad de Gestión	3	13	27	43
Contabilidad Pública	1	1	3	5
Auditoría	0	3	1	4
Control de Gestión	0	3	10	13
Otros	0	2	4	6
TOTAL	4	23	47	74

En el campo «Otros», se encuentran temáticas relacionadas con la moral, la educación o la corrupción.

4.2. Sectores

Los resultados recogidos en la tabla 3 indican que una gran mayoría de los trabajos no se aplican en un sector concreto. El resto de artículos se desarrollan en sectores como empresas de despachos contables, sector académico, empresas de auditoría, sector público o empresas de salud; en el caso de otros sectores, se incluye la fabricación de automoción, sector textil, justicia o el sector del hogar. Esta variedad demuestra la capacidad de incorporar el género en distintos ámbitos de la economía, independientemente, de sus características.

Tabla 3. Clasificación según sector

Sectores	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
Salud	0	0	2	2
Auditoría	0	3	1	4
Sector Público	0	2	2	4
Educación	0	1	3	4
Contable	1	2	7	10
Multisector	0	5	21	26
No aplicados ³	2	8	8	18
Otros sectores	1	2	3	6
TOTAL	4	23	47	74

4.3. Teorías

En este apartado, se identifican los ámbitos de conocimiento de los que proceden los marcos teóricos utilizados en los artículos revisados. Cabe destacar que, en la misma línea de lo que Chenhall y Smith (2011) reconocen, la realización de esta clasificación soporta una carga subjetiva. Los resultados, recogidos en la tabla 4, evidencian que una gran mayoría de los trabajos toman prestados marcos teóricos provenientes del ámbito de la sociología, la psicología o la economía.

Tabla 4. Clasificación según teoría

Teorías	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
Psicología	0	6	4	10
Sociología	4	17	39	60
Economía	0	0	3	3
Otros	0	0	1	1
TOTAL	4	23	47	74

³ Estos trabajos, por su naturaleza no empírica no pueden ser clasificados en ningún sector.

4.4. Métodos

En la tabla 5, se identifican los métodos de recogida de información utilizados por los autores en los artículos revisados. En aproximadamente un 80% de los casos, los artículos utilizan algún tipo de revisión de la literatura o encuestas como métodos de recogida de información. En varios casos, la revisión tiene una naturaleza exclusivamente contable. En menor grado, se encuentran la realización de experimentos, la entrevista/caso, o la discusión analítica entre otros métodos, que terminan con un caso de varios sectores.

Tabla 5. Clasificación según método

Método	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
Encuestas	1	6	21	28
Revisión literat.	3	13	14	30
Discusión analítica	0	0	4	4
Entrevista/caso	0	0	5	5
Experimento	0	3	2	5
Múltiples	0	1	1	2
TOTAL	4	23	47	74

4.5. Técnicas de análisis de datos

En la tabla 6, se identifican las técnicas analíticas utilizadas en los distintos estudios. Como ha quedado patente con anterioridad, una gran parte de los trabajos son revisiones de la literatura, por lo que no realizan ningún tipo de análisis estadístico. De los que incorporan este tipo de análisis, los más utilizados son la manova/anova, estadística descriptiva, múltiples métodos, regresiones o la correlación.

Tabla 6. Clasificación según la técnica de análisis de los datos

Técnica de análisis de datos	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
Regresión	0	0	4	4
Anova/manova	1	9	2	12
Estadística descriptiva	0	1	6	7
Correlaciones bivariadas	0	0	2	2
Múltiples	0	0	7	7
Otros	0	1	5	6
Ninguna	3	12	21	36
TOTAL	4	23	47	74

4.6. Elementos de género

Casi la totalidad de los trabajos analizados estiman el constructo «género» a partir del sexo (46). De forma residual, se contemplan aspectos relacionados con la feminidad (6) y atributos propios del individuo (12), o temas como ética o corrupción (7).

Tabla 7. Clasificación según elementos de género

Género	1983-1991	1992-2001	2002-2013	TOTAL
Sexo	4	14	31	49
Atributos del individuo	0	4	8	12
Feminismo	0	2	4	6
Moral/ética/corrupción	0	3	4	7
TOTAL	4	23	47	74

5. Conclusiones

El objetivo de este trabajo es caracterizar el interés despertado por el género en los investigadores y editores de las revistas contables en los últimos treinta

años. Siguiendo la metodología de Chenhall y Smith (2011), se realiza una revisión de diez revistas académicas de ámbito contable. Los resultados muestran el crecimiento constante y exponencial del número de artículos publicados que incorporan algún aspecto relacionado con género. Estos resultados están en línea con otros trabajos que analizan el interés que la variable género ha tenido en otras áreas relacionadas con la gestión de empresas (por ejemplo, Broadbridge & Simpson, 2011; Calatrava, 2002; Jackson *et al.*, 2003; o Marshall, 1995). Por tanto, esta realidad podría extrapolarse a la evolución que este factor ha tenido en la comunidad científica y la sociedad en general.

En cuanto a los temas, el área de SCCG destaca sobremanera por el número de trabajos. Esta situación puede ser explicada por dos motivos. En primer lugar, puede deberse al propio auge de la investigación en el área de control de gestión en general. Esta materia trata de dar respuesta a los retos que deben afrontar las empresas, y a las crecientes necesidades de información generadas por los cambios que se han venido produciendo en el interior de las organizaciones y en el entorno en el que operan (Ripoll & Urquidi, 2010). Entre otros, cabe destacar la disponibilidad de nuevas tecnologías (por ejemplo, Internet), aparición y generalización de *software* específico para contabilidad de gestión, globalización de la economía, el incremento de la competencia o la turbulencia en los mercados.

En segundo lugar, el incremento de artículos con presencia de aspectos relacionados por el género puede responder a la incorporación progresiva de la mujer al mercado laboral y a los puestos directivos (Ripoll & Urquidi, 2010). En las empresas, los cambios en el grado de diversidad del capital humano requieren adaptar los sistemas internos de información.

Asimismo, los resultados muestran que la mayoría de los trabajos revisados fueron realizados en diversos sectores o plantean un análisis de forma genérica. En este sentido, no se detecta un mayor número de sectores en los que las mujeres tengan una presencia destacada, como podría ser el sanitario. Además, los investigadores emplearon diversidad de marcos teóricos provenientes de distintas áreas de conocimiento, y una gran variedad de métodos de recogida y tratamiento de datos.

Por último, la casi totalidad de los estudios consideraron como medida de «género» el sexo del individuo (hombre/mujer). Sin embargo, en los últimos años, ya se encuentran trabajos en los que se incluyen atributos del individuo, lo cual implica una forma de medición mucho más rica. Las limitaciones principales del estudio están derivadas de la propia selección de las revistas. Por tanto, los resultados obtenidos se presentan como un primer paso hacia el desarrollo de un modelo que incorpore aspectos de género para ayudar a explicar la relación con la diferente utilización de SCCG. La interpretación de los resultados de estos trabajos, la ampliación de la revisión con un mayor número de revistas y la diversificación de la búsqueda a otras áreas de conocimiento configuran la agenda de investigación futura.

Referencias

- Abdolmohammad, Mohammad & Donald Ariail (2009). A Test of the Selection-Socialization Theory in Moral Reasoning of CPAs in Industry. *Behavioral Research in Accounting*, 21(2), 1-12.
- Acker, Joan (1990). Hierarchies, jobs, bodies: a theory of gendered organizations. *Gender and Society*, 4, 139-158.
- Acker, Joan (2006). Inequality regimes: gender, class, and race in organizations. *Gender and Society*, 20, 441-464.
- Adams, Carol & George Harte (1998). The changing portrayal of the employment of women in British bank! and retail companies' corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), 781-812.

- Ahmed, Sarah (1998). *Differences that Matter: Feminist Theory and Postmodernism*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Ahmed, Sarah (2000). *Strange Encounters: Embodied Others in Post-coloniality*. Londres: Routledge.
- Allen, Abigail & Karthik Ramanna (2013). Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting. *Journal of Accounting and Economics*, 55(1), 66-90.
- Anderson, Fiona, Christopher Grey & Keith Robson, (2005). «Helping Them to Forget...», The Organizational Embedding of Gender Relations in Public Audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 469-490.
- Anderson, John, Eric Johnson & Philip Reckers (1994). Perceived effects of gender, family structure, and physical appearance on career progression in public accounting: A research. *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 483-491.
- Anthony, Robert (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard University.
- Ariño, Manuel, Carlos Tomás, Mercedes Eguiluz, María Samitier, Teresa Oliveros, Teresa Yago, Guzmán Palacios & Raúl Magallón (2011). ¿Se puede evaluar la perspectiva de género en los proyectos de investigación? *Gaceta Sanitaria*, 25(2), 146-150.
- Armstrong, Christopher & David Larcker (2009). The impact of the options backdating scandal on shareholder and «Taxes and the backdating of stock option». *Journal of Accounting and Economics*, 47, 50-58.
- Benschop, Yvonne & Hanne Meihuizen (2002). Keeping up gendered appearances: representations of gender in financial annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 611-636.
- Bernardi, Richard & Donald Arnold (1997). An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 653-668.
- Bernardi, Richard, David Bean & Kristen Weippert (2002). Signaling gender diversity through annual report pictures: A research note on image management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(4), 609-616.
- Broadbent, Jane & Linda Kirkham (2008). Glass ceilings, glass cliffs or new worlds?: Revisiting gender and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 465-473.
- Broadbridge, Adelina & Ruth Simpson (2011). You have free access to this content 25 Years On: Reflecting on the Past and Looking to the Future in Gender and Management Research. *British Journal of Management*, 22, 470-483.
- Calatrava, Javier (2002). Mujer y desarrollo rural en la globalización: de los proyectos asistenciales a la planificación de género. *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía*, 803, 73-90.
- Carnegie, Garry & Stephen Walker (2007). Household accounting in Australia: Prescription and practice from the 1820s to the 1960s. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(1), 41-73.
- Carnegie, Garry, Cheryl McWatters & Brad Potter (2003). The development of the specialist accounting history literature in the English language: An analysis by gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(2), 186-207.
- Chenhall, Robert & David Smith (2011). A review of Australian management accounting research: 1980-2009. *Accounting and Finance*, 51(1), 173-206.
- Childs, Sarah & Mona Krook (2008). Teoría de la masa crítica y representación política de las mujeres. *Estudios Políticos*, 56, 725-736.
- Chung, Janne & Gary Monroe (1998). Gender differences in information processing: An empirical test of the hypothesis-confirming strategy in an audit context. *Accounting and Finance*, 38, 265-279.
- Chung, Janne & Gary Monroe (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral research in accounting*, 13, 111-125.
- Ciancanelli, Penny (1992). The Construction of Gender: Some Insights from Feminist Psychology. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(3), 133-136.

- Claes, Mónica (1999). Mujeres, hombres y estilos de dirección. *Revista Internacional del Trabajo*, 118(4), 483-500.
- Collins, Patricia (1990). *Black Feminist Thought: Knowledge, Consciousness and the Politics of Empowerment*. Boston, MA: Unwin Hyman.
- Collins, Patricia (2000). Gender, black feminism, and black political economy. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 568, 41-53.
- Cox Taylor (1994). *Cultural Diversity in Organizations. Theory, Research and Practice*. San Francisco, CA: Berrett-Koehler.
- Cox, Taylor & Stacy Blake (1991). Managing cultural diversity: implications for organizational competitiveness. *Academy of Management Executive*, 5, 45-56.
- Crompton, Rosemary (1987). Gender and accountancy: a response to tinker and neimark. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 103-110.
- Czarniawska, Barbara (2008). Accounting and gender across times and places: An excursion into fiction. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 33-47.
- Dambrin, Claire & Caroline Lambert (2008). Mothering or auditing? The case of two Big Four in France. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 474-506.
- Davidson, Ronald & Thomas Dalby (1993). Personality Profile of Female Public Accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2), 81-97.
- Davis, Kathy, Mary Evans & Judith Lorber (2006). *Handbook of Gender and Women's Studies*. Londres: Sage.
- Dechow, Patricia, Linda Myers & Catherine Shakespeare (2010). Fair value accounting and gains from asset securitizations: A convenient earnings management tool with compensation side-benefits. *Journal of Accounting and Economics*, 49, 2-25.
- Domínguez, Rafael (2002). Género, clase y raza en la economía feminista. *Revista de Estudios de Género y Teoría Feminista*, 1, 61-78.
- Duff, Agust (2012). Big four accounting firms' annual reviews: A photo analysis of gender and race portrayals. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 20-38.
- Everett, Jeth, Deu Neu & Abu Shiraz Rahaman (2007). Accounting and the global Wight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 513-542.
- Ferree, Myra Marx, Judith Lorber & Beth Hess (1999). *Revisioning Gender*. London: Sage.
- Gago, Susana & Marta Macias (2013). A possible explanation of the gender gap among accounting academics: evidence from the choice of research field *Accounting and Finance*. Article first published online: 6 Aug 2013 <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/acfi.12035/abstract>
- Gallhofer, Sonja, Catriona Paisey, Clare Roberts & Heather Tarbert (2011). Preferences, constraints and work-lifestyle choices: The case of female Scottish chartered accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 440-470.
- García, María, Marisa Fresno & Silvia Andreu (2003). Las investigadoras científicas (Análisis sociológico del campo científico desde la perspectiva de género). *Revista Complutense de Educación*, 14(2), 337-360.
- Gartzia, Leire, Aitor Aritzeta, Nekane Balluerka & Esther Barberá (2012). Inteligencia emocional y género: más allá de las diferencias sexuales. *Anales de Psicología*, 28(2), 567-575.
- Ge, Weili, Dawn Matsumoto & Jenny Li Zhang (2011). Do CFOs Have Style? An Empirical Investigation of the Effect of Individual CFOs on Accounting Practices. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1141-1179.
- Grey, C. (1998). On being a professional in a «big six» firm. *Accounting, Organization and Society*, 23(5-6), 569-587.
- Guisán, María (2010). Participación laboral, política, económica y social de las mujeres en Europa y Norteamérica. *Revista Galega de Economía*, 19(2), 1-13.
- Hammond, Theresa (1992). Culture, gender and corporate control: Japan and as «other». *Accounting, Organizations and Society*, 17(8), 795-808.
- Haynes, Kathryn (2008). Moving the gender agenda or stirring chicken's entrails?: Where next for feminist methodologies in accounting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 539-555.

- Haynes, Kathryn (2013). Sexuality and sexual symbolism as processes of gendered identity formation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(3), 374-398.
- Hilary, Gilles & Charles Hsu (2011). Endogenous overconfidence in managerial forecasts. *Journal of Accounting and Economics*, 51, 300-313.
- Hines, Ruth (1992). Accounting: filling the negative space. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3), 13-34.
- Hooks, Karen (1992). Gender effects and labor supply in public accounting: An agenda of research issue. *Accounting Organizations and Society*, 17(3-4), 343-366.
- Hopwood, Anthony (1987). Accounting and Gender: the Introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 65-69.
- Hull, Rita & Philip H. Umansky (1997). An examination for vertical job of gender segregation stereotyping in public as an explanation accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 507-528.
- Ittner, David, Christopher David & Mina Pizzini (2007). Performance-based compensation in member-owned firms: An examination of medical group practices. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 300-327.
- Jackling, Beverley & Monica Keneley (2009). Influences on the supply of accounting graduates. *Accounting and Finance*, 49, 141-159.
- Jackson, Susan, Aparha Joshi & Niclas Erhardt (2003). Recent Research on Team and Organizational Diversity: SWOT Analysis and Implications. *Journal of Management*, 29(6), 801-830.
- James, Wanda (1992). How Innocent Is Innocent Enough? The Relief Provisions of Section 6013(e). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(3), 76-88.
- Johnson, Eric, Jordan Lowe & Philip Reckers (1998). An examination of potential gender-based differences in audit managers' performance evaluation judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47-75.
- Johnson, Eric, Jordan Lowe & Philip Reckers (2008). Alternative work arrangements and perceived career success: Current evidence from the big four Worms in the US. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 48-72.
- Johnson, Eric, Jordan Lowe & Philip Reckers (2012). Measuring Accounting Professionals' Attitudes Regarding Alternative Work Arrangements. *Behavioral Research in Accounting*, 24(1), 47-71.
- Kallunki, Juha, Henrik Nilsson & Jörgen Hellström (2009). Evidence based on unique data on Swedish insiders. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 37-53.
- Kandola, Rajvinder & Johanna Fullerton (1994). *Managing the Mosaic*. Londres: IPD.
- Kaplan, Steven, Annemarie Keinath & Judith Walo (2001). An examination of perceived barriers to mentoring in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 13, 195-220.
- Khalifa, Rihab (2013). Intra-professional hierarchies: The gendering of accounting specialisms in UK accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(8), 121-1245.
- Kirkham, Linda (1992). Integrating herstory and history in accountancy. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3-4), 287-297.
- Kirkham, Linda & Anne Loft (1993). Gender and the construction of the professional accountant. *Accounting Organizations and Society*, 18(6), 507-558.
- Klein Audit Comité (2002). Board of director characteristics, and earnings management. *Journal of Accounting and Economic*, 33, 375-400.
- Komori, Naoko (2008). Towards the feminization of accounting practice: Lessons from the experiences of Japanese women in the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 507-538.
- Kornberger, Martin, Chris Carter & Anne Ross (2010). Changing gender domination in a Big Four accounting firm: Flexibility, performance and client service in practice. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 775-791.
- Lehman, Cheryl (2012). We've come a long way! Maybe! Re-imagining gender and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(2), 256-294.
- Lehman, Robert (1992). «Herstory» in accounting: the first eighty years. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3-4), 261-285.

- Lennox, Clive (2005). Audit quality and executive officers' affiliations. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 201-231.
- Lewis, Patricia & Ruth Simpson (2012). Kanter Revisited: Gender, Power and (In)visibility. *International Journal of Management Reviews*, 14, 141-158.
- Litz, Ruth & Charles Folker (2002). When he and she sell seashells: Exploring the relationship between management team gender-balance and small firm performance. *Journal of Developmental Entrepreneurship*, 7(4), 341-359.
- Loft, Anne (1992). Accountancy and the gendered division of labour: A review essay. *Accounting Organizations and Society*, 17(3-4), 367-378.
- Macoby, Eleanor, Jachlin Emmons & Nagy Carol (1974). *The psychology of sex differences*. Stanford: Stanford University Press.
- Maes, Johan, Hannes Leroy & Luc Sels (2014). Gender differences in entrepreneurial intentions: A TPB multi-group analysis at factor and indicator level. *European Management Journal*, 32(5), 784-794.
- Marshall, Judi (1995). Gender and management: a critical review of research. *British Journal of Management*, 6, 53-62.
- Mateos de Cabo, Rafael, Raúl Gimeno & Luis Escot (2011). Disentangling Discrimination on Spanish Boards of Directors. *Corporate Governance: An International Review*, 19(1), 77-95.
- Mcgregor, John & David Tweed (2001). Gender and managerial competence: support for theories of androgyny? *Women in Management Review*, 16(6), 279-286.
- McManus, Lisa & Nava Subramaniam (2009). Ethical evaluations and behavioural intentions of early career accountants: the impact of mentors, peers and individual attributes. *Accounting and Finance*, 49, 619-643.
- Milliken, Frances & Luis Martins (1996). Searching for common threads understanding the multiple effects of diversity in organizational groups. *Academy of Management Review*, 21(2), 400-433.
- Moerman, Lee (2006). People as prophets: liberation theology as a radical perspective on accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 169-185.
- Monem, Reza (2007). Does access to tutorial solutions enhance student performance? Evidence from an accounting course. *Accounting and Finance*, 47, 123-142.
- Nutt, Patricie (1995). Implementation style and use of implementation approaches. *Omega*, 23(5), 469-84.
- Parker, Lee (2008). Strategic management and accounting processes: acknowledging gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 611-631.
- Pizzini, Mina (2010). Group-Based Compensation in Professional Service Firms: An Empirical Analysis of Medical Group Practice. *The Accounting Review*, 85(1), 343-380.
- Powell, Gary & Lois Graves (2003). *Mujeres y Hombres en Gestión*, 3a edición. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Reed, Sarah, Stanley H. Kratchman & Robert Strawser (1994). Job Satisfaction, Organizational Commitment, and Turnover Intentions of United States Accountants: The Impact of Locus of Control and Gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(1), 31-58.
- Ripoll, Vicente & Ana Urquidi (2010). Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación. *Academia. Revista Latinoamericana de Administración*, 4, 1-20.
- Rittenhofer, Iris & Caroline Gatrell (2012). Gender Mainstreaming and Employment in the European Union: A Review and Analysis of Theoretical and Policy Literatures. *International Journal of Management Reviews*, 14, 201-216.
- Roberts, Jennifer & Andrew Coutts (1992). Feminization and professionalization: A review of an emerging literature on the development of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 379-399.
- Ross, R. & R. Schneider (1992). *From Equality to Diversity: A Business Case for Equal Opportunities*. Londres: Pitman.
- Saavedra, Manuel (2011). Los determinantes del trabajo a tiempo parcial en Lima metropolitana. *Contabilidad y Negocios*, 6(12), 50-66.

- Sapienza, Paola (2010). Discussion of Self-Selection and the Forecasting Abilities of Female Equity Analysts. *Journal of Accounting Research*, 48(2), 437-443.
- Scandura, Terri & Ralph Viator (1994). Mentoring in public accounting firms: An analysis of mentor-protégé relationships, mentorships functions, and protégé turnover intentions. *Accounting, Organization, and Society*, 19(8), 717-734.
- Schrand, Catherine & Sarah Zechman (2012). Executive overconfidence and the slippery slope to financial misreporting. *Journal of Accounting and Economics*, 53, 311-329.
- Scofield, Stephen, Thomas Phillips, John Bailey & Dawn Charles (2004). An empirical reanalysis of the selection-socialization hypothesis: a research. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 543-563.
- Scott, Joan (1988). *Gender and the Politics of History*. New York: Columbia University Press.
- Simons, Robert (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, Roberta (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting Organizations and Society*, 12, 357-374.
- Simpson, Ruth, Ross Smith & Patricia Lewis (2010). Merit, special contribution and choice: how women negotiate between sameness and difference in their organizational lives. *Gender in Management: An International Journal*, 25, 198-208.
- Srinidhi, Bin, Ferdinand Gul & Judy Tsui (2011). Female Directors and Earnings Quality. *Contemporary Accounting Research*, 28(5), 1610-1644.
- Stella, So & Malcolm Smith (2002). Colour graphics and task complexity in multivariate decision making. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(4), 565-593.
- Street, Donna & Ashton Bishop (1991). An empirical examination of the need profiles of professional accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 3(1), 97-116.
- Tessier, Sophie & David Otley (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
- Thane, Pat (1992). The History «Herstory» of the Gender in Accounting: Division of Labour in Britain: First Reflections Years. *Accounting Organizations and Society*, 3-4, 299-312.
- Tinker, Tony & Marilyn Neimark (1987a). Gender and accountancy: a response. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 103-110.
- Tinker, Tony & Marilyn Neimark (1987b). The role of annual reports in gender and class contradictions at general motors: 1917-1976. *Accounting, Organization and Society*, 12(1), 71-88.
- Trauth, Eileen (2013). The Role of Theory in Gender and Information Systems Research. *Journal Information and Organization archive*, 23(4), 277-293.
- Tyndale, Ray (2011). She pays her bills, mate. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(7), 938-938.
- Walker, Stephen (2003). Professionalisation or incarceration? Household engineering, accounting and the domestic ideal. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 743-772.
- Walker, Stephen (2008). Innovation, convergence and argument without end in accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 296-322.
- Welsh, Mary (1992). The Construction of Gender: Some Insights from Feminist Psychology. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(3), 120-132.
- Weyer, Birgit (2007). Twenty years later: explaining the persistence of the glass ceiling for women leaders. *Women in Management Review*, 22(6), 482-496.
- Whiting, Rosalind & Chistine Wright (2001). Explaining gender inequity in the New Zealand accounting profession. *British Accounting Review*, 33(2), 191-222.
- Winn, Joan (2004). Entrepreneurship: not an easy path to top management for women. *Women in Management Review*, 19(3), 143-153.

Fecha de recepción: 05 de febrero de 2014

Fecha de aceptación: 02 de octubre de 2014

Correspondencia: mediambiente@camaraourense.com

elvaleiras@uvigo.es

jacobo.gomez@uam.es

Práticas orçamentárias: um estudo em portos do Sul Brasil

Rogério João Lunkes, Mauricio Mello Codesso y Vicente Ripoll Feliu

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Catarina

Universidad de Valencia
Departamento de Contabilidad

O presente estudo tem como objetivo coletar evidências sobre práticas orçamentárias em empresas portuárias do Sul do Brasil. Para atingir este objetivo, uma pesquisa empírica foi realizada com o envio de questionário a três portos do Sul do Brasil. Os resultados mostram que os portos desta região, se comparada a literatura, aplicam apenas parcialmente as práticas orçamentárias. Entre as características principais da pesquisa está a elaboração do orçamento de cima para baixa (*top-down*), não alinhado com o planejamento estratégico, o que gera possíveis dificuldades de coordenação entre os departamentos e de motivação dos empregados, aliada à avaliação interna dos resultados e à aplicação parcial dos mecanismos de controle. Estas características mostram que os portos do Sul do Brasil têm oportunidades de melhoria em diferentes práticas de orçamento.

Palavras-chave: orçamento, planejamento, execução, controle, porto

Budget practices: A study of South Brazilian Ports

This study aims to collect data on budget practices of port companies in southern Brazil. To achieve this, an empirical study was conducted; a questionnaire was sent to three ports in southern Brazil. The results showed that the ports of the region, contrary to the literature, only applied budget practices partially. A major characteristic of this research is the development of top-down budgeting, which is not aligned with the strategic plan, creating potential problems of coordination between departments and motivation of employees, this is also related to the internal evaluation of the results and the partial implementation of control mechanisms. All this shows that the ports of southern Brazil have opportunities to improve their budget practices.

Keywords: Budget, planning, execution, control, port

Práticas presupuestarias: un estudio en los puertos del sur de Brasil

Este estudio tiene como objetivo recolectar datos sobre las prácticas presupuestarias en las empresas portuarias del sur de Brasil. Para lograr esto, se realizó un estudio empírico, se envió un cuestionario a tres puertos en el sur de Brasil. Los resultados muestran que los puertos de esta región, al contrario con la bibliografía, sólo aplican las prácticas presupuestarias parcialmente. Una las características principales de la investigación es el desarrollo del presupuesto de arriba hacia abajo (*top-down*), el cual no está alineado con el plan estratégico, creando dificultades potenciales de coordinación entre los departamentos y una desmotivación de los empleados, esto se relaciona a la evaluación interna de los resultados y a la aplicación parcial de los mecanismos de control. Estas características demuestran que los puertos del sur de Brasil tienen oportunidades de mejorar sus prácticas de presupuestarias.

Palabras clave: presupuesto, planeamiento, ejecución, control, puerto

1. Introdução

O orçamento é um dos sistemas de planejamento e controle mais antigo adotado pelas empresas, e continua a receber significativa atenção na literatura e na pesquisa (Otley, 1994; Davila & Foster, 2005 e 2007; Sandino, 2007; King, Clarkson & Wallace, 2010). Os estudos empíricos demonstram que o orçamento continua sendo um dos instrumentos mais importantes no planejamento e controle, e amplamente utilizado pelas organizações (Abdel-Kader & Luther, 2006; Uyar, 2009; Sivabalan, Booth, Malmi & Brown, 2009; Libby & Lindsay, 2010; Ostergren & Stensaker, 2011; Uyar & Bilgin, 2011). O sistema orçamentário é um dos mecanismos mais utilizados pelos gestores para controlar os custos e melhorar o desempenho (King, Clarkson & Wallace, 2010).

Apesar de ser amplamente utilizado no mundo dos negócios, o orçamento também é frequentemente alvo de críticas. Alguns argumentam que os problemas do orçamento estão relacionados à forma em que são utilizados (Horngren, Foster & Datar, 2000), enquanto outros relatam que os processos orçamentários são fundamentalmente falhos (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Para Jones (2008a), estas abordagens apresentam soluções diferentes, mas também com-

partilham muitas das preocupações do orçamento empresarial. Além disso, apesar deste debate, o orçamento empresarial continua ainda a ser amplamente utilizado nas organizações (Jones, 2008b; Uyar & Bilgin, 2011). Para Libby e Lindsay (2010), embora o orçamento possa apresentar problemas, as organizações preferem adaptar a sua utilização para dar conta desses problemas, em vez de abandoná-lo completamente.

Os orçamentos tradicionais são vistos como sendo incapazes de atender às demandas do ambiente competitivo e são criticados por impedir alocação eficiente de recursos e incentivar um comportamento disfuncional, com decisões míopes, além de permitir os jogos orçamentários. No entanto, o orçamento ainda é considerado um imperativo organizacional e há pouca evidência empírica de que as organizações vão alterar suas práticas orçamentárias (Waal, Hermkens-Janssen & Van de Ven, 2011; Kornacker *et al.*, 2011).

Se há algo em comum nestes debates, é a percepção da necessidade de tornar o orçamentário um processo mais eficaz e eficiente nas organizações, visando obter mais benefícios (Uyar & Bilgin, 2011). Este ganho em eficiência pode ser obtido com mudanças nas formas e práticas aplicadas no planejamento, execução e controle do orçamento. Estudos realizados por

Umapathy (1987) e King, Clarkson e Wallace (2010) provaram que as empresas de sucesso, de fato, adotavam algumas práticas que faziam os seus sistemas orçamentários serem mais eficazes. Entre as práticas destacadas está a geração de compromisso, o alinhamento entre os níveis da organização, adoção de procedimentos detalhados e abrangentes na elaboração, além da análise das variações e tomada de ações corretivas.

Embora o orçamento seja um tema amplamente estudado na literatura, precisa ser pesquisado de forma mais ampla, visando identificar e discutir práticas mais eficientes. Isto porque se argumenta que a decisão da adoção deve exigir uma avaliação dos custos associados, bem como das vantagens de sua utilização (Davila & Foster, 2005). Os custos formais incluem a facilidade de medir os recursos necessários com a implantação e operação do sistema (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004). Outros custos que não são tão facilmente medidos estão relacionados a criar rigidez, limitando assim a cooperação e a criatividade, superenfatizar o custo de curto prazo e o controle e autoridade de cima para baixo, incentivar disputas “*gamesmanship*” e de desmotivar os empregados (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004).

A escolha do Brasil deve-se a diversos fatores. De um lado, por considerá-lo como um país emergente, e ainda assim com uma infraestrutura e um sistema portuário pouco desenvolvido em muitos aspectos. Outro aspecto que merece destaque é a falta de trabalhos em empresas portuárias relativas a orçamento. Aliado a isto, os portos brasileiros precisam buscar melhorias nos seus sistemas de gestão, principalmente relacionados ao processo orçamentário (Giner & Ripoll, 2007).

Estudos sobre portos se justificam por considerar que um comportamento ineficaz das distintas atividades

desenvolvidas em um porto afeta diretamente o processo de distribuição de mercadorias, o meio ambiente e a sociedade, com um impacto no comércio internacional e em zonas de influência (Giner; Pontel; Ripoll, 2007; Giner; Ripoll, 2007; Giner; Ripoll; Tamarit, 2010). Além disto, a eficiência dos portos e do transporte marítimo, bem como o fortalecimento do sistema intermodal, são essenciais no crescimento e desenvolvimento econômico e social dos países (González, 2005; Giner, Ripoll & Tamarit, 2010). Para aumentar a competitividade do porto, é fundamental investir na melhoria dos sistemas de gestão, principalmente no processo orçamentário. Diante do exposto, a utilização do setor portuário como objeto de estudo se justifica devido à sua importância econômica e social, associada à necessidade de melhoria do desempenho das suas atividades.

Finalmente, a partir de uma perspectiva prática, verifica-se que o setor portuário está sob contínua pressão e tem necessidade de aumentar a sua eficiência, sendo que, para obter o melhor desempenho das atividades portuárias, considera-se importante a análise dos contextos em que a utilização dos orçamentos está associada.

Para atingir o objetivo do estudo, que é evidenciar práticas orçamentárias em portos do Sul do Brasil, o trabalho apresenta, além dessa introdução, na segunda seção, o referencial teórico; a terceira consiste na exposição dos procedimentos metodológicos utilizados pela pesquisa. Na quarta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa e, na quinta, são feitas as discussões e considerações finais.

2. Revisão da literatura

O orçamento representa o esforço da organização para quantificar a captação e utilização dos recursos, que aborda dois fins de gestão, planejamento e controle

(Garrison, Noreen & Brewer, 2003) Como parte integrante do orçamento, a previsão é necessária para o planejamento das formas melhores para atender o volume de vendas (Schmidgall & DeFranco, 1998).

O orçamento pode ser dividido em três partes: planejamento, execução e controle (Frezatti, 2009; Lunkes, 2007). Dessa forma, serão abordadas as principais características de cada parte do orçamento nos tópicos seguintes.

2.1. Práticas de orçamento

Diversas práticas observadas estão relacionadas ao planejamento do orçamento. O manual de orçamento inclui diretrizes, objetivos, metas e indicadores previamente definidos pela organização. Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) identificaram que 96,3% das 54 empresas pesquisadas em Bahrain emitem as diretrizes orçamentárias; e Uyar e Bilgin (2011) revelam que 63% das 79 empresas pesquisadas preparam manuais de orçamento, tendência também encontrada na pesquisa de Steed e Gu (2009), que verificaram o estabelecimento das diretrizes orçamentárias pela alta administração em uma média de 4,5 pontos, em uma escala de um a cinco nas 121 empresas pesquisadas.

O quadro 1 apresenta as principais práticas do planejamento de acordo com a literatura.

O comitê de orçamento é uma comissão constituída para orientar no processo de planejamento, execução e controle, e pode incluir os proprietários, diretores e gerentes gerais, chefes de departamentos e *controller* etc. Os estudos de Uyar e Bilgin (2011) e Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) mostraram que grande parte das empresas possuíam o comitê, 87% e 79%, respectivamente. Além desses estudos, Schmidgall *et al.* (1996) e Uyar e Bilgin (2011) identificaram os principais integrantes e a quantidade de componentes dos comitês.

Quadro 1. Principais práticas do planejamento

Principais práticas do planejamento	
Manual de Orçamento	Inclui diretrizes, objetivos, metas e indicadores previamente definidos pela alta administração.
Comitê de Orçamento	Pode incluir os proprietários, diretores e gerentes gerais, chefes de departamentos, <i>Controller</i> etc.
Formas de elaboração	<i>Top-down</i> - o orçamento é elaborado pela alta administração e imposto aos demais membros da organização.
	<i>Bottom-up</i> - o orçamento é elaboração pelos centros ou departamentos responsáveis e encaminhado à alta administração para a aprovação.
	Combinação - o orçamento é elaborado por meio de um processo interativo entre centros responsáveis e alta administração.
Período	Menos de 1 ano, 1 ano, plurianual.
Revisão	Mensal, trimestral e semestral etc.
Tipo de Orçamento	Orçamento Público
	Orçamento Empresarial
	Orçamento de Base Zero
	Orçamento Flexível
	Orçamento por atividades
	<i>Beyond budgeting</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na execução do orçamento, alguns itens apresentam relação direta com o desempenho. A pesquisa realizada por Uyar e Bilgin (2011) questionou os seguintes itens: o orçamento é feito em segredo pela alta direção (3,78), uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário (4,57), um bom fluxo de informações está disponível para o orçamento (4,54), coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente (4,22), metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas à alta direção (3,67), metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos (3,35), alvos são determinados racionalmente (4,29). O quadro 2 apresenta as principais práticas apontadas na execução.

Quadro 2. Principais práticas na Execução

Principais práticas na Execução	
Objetivos pretendidos	Previsões de futuro
	Maximizar resultados
	Introduzir novos produtos e serviços
	Planificar, controlar e valorar o resultado
	Criar incentivos e recompensas
Finalidades	Auxiliar no planejamento de longo prazo
	Auxiliar no planejamento de curto prazo
	Avaliar o desempenho
	Coordenar as operações
	Motivar os funcionários
	Comunicar os planos
	Controle
Informações utilizadas na elaboração	Resultados dos anos anteriores
	Estatística
	Análise de mercado
	Indicadores econômicos nacionais
	Indicadores econômicos locais e regionais

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o sucesso na utilização do orçamento, deve-se considerar os aspectos humanos. Yuen (2006) pesquisou nas empresas de Macau, na China, os efeitos relacionados à satisfação e participação dos empregados da gestão participativa no processo orçamentário. Entre os resultados encontrados no estudo está a constatação de que a maior participação dos empregados aumenta a responsabilidade e as experiências.

No controle orçamentário, um ponto importante é o papel que o monitoramento tem no sistema de gestão da organização. Para Uyar e Bilgin (2011), a maioria das empresas pesquisadas afirma que o orçamento é o principal indicador de desempenho (47%), seguido por um dos poucos indicadores-chave de desempenho (37,5%) e os orçamentos pouco são utilizados como medida de desempenho (10%). No quadro 3 é possível verificar as principais práticas no controle.

Quadro 3. Principais práticas no controle

Principais práticas no controle	
Crítérios utilizados para avaliar os resultados	<i>Benchmarking</i>
	Não usa pontos de referência
	Usam pontos de referência
	Valor monetário
	Percentual
	Repetição de uma variável adversa
Papel no monitoramento	Principal indicador de desempenho
	Um dos poucos indicadores-chave utilizados
	Pouco utilizado como medida de desempenho
Responsáveis pelas variações	Chefes de departamentos
	Alta administração
	Comitê de orçamento
	Gerente geral
Finalidade de análise das variações	Centro de responsabilidade
	Avaliar o desempenho do gestor
	Avaliar a capacidade de previsão do responsável
	Controlar gastos
	Reconhecimento a tempo de um problema
<i>Feedback</i> para o orçamento do próximo período	

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre outros papéis do orçamento no controle, pode-se destacar sua utilização como o principal indicador de desempenho ou então como um dos poucos indicadores-chave utilizados. O estudo realizado no Reino Unido por Jones (2008b) verificou que uma das principais razões para a utilização do orçamento é medir o desempenho, no qual as empresas apontaram que ele era visto como o principal ou um dos poucos indicadores-chave de desempenho.

2.2. Estudos anteriores

Oak e Schmidgall (2009) estudaram práticas de orçamento em membros do *Club Managers Association of America* (Estados Unidos). As principais razões para aplicação do orçamento estão no fato de a empresa possuir um padrão (60%) e para o planejamento (32%). O orçamento operacional é utilizado para fins de controle em 96% dos casos. No controle, os dados orçamentários originais são comparados com os realizados, além de períodos anteriores.

King, Clarkson e Wallace (2010) pesquisaram as relações existentes entre práticas de orçamentação e desempenho empresarial em 144 pequenas empresas de saúde da Austrália. Entre os resultados da pesquisa pode-se destacar que a adoção de orçamentos escritos está relacionada ao tamanho e estrutura da empresa, e aquelas que utilizam orçamentos escritos, a extensão do uso está relacionada à estratégia de negócio, estrutura e incerteza ambiental. O estudo encontrou evidências de uma relação entre as práticas de orçamento e o desempenho.

Os estudos sobre práticas de orçamento em empresas têm sido realizados em diversos países, como nos Estados Unidos (Schmidgall & DeFranco, 1998; Steed & Gu, 2009), Estados Unidos e Escandinávia (Schmidgall, Borchgrevink & Zahl-Begnum, 1996), Reino Unido e Estados Unidos (Jones, 1998, 2008b), na Austrália (Subramaniam & McManus; MIA, 2002; Winata & Mia, 2005); China (Yuen, 2006), Grécia (Pavlatos & Paggios, 2009), Turquia (Uyar & Bilgin, 2011) e Brasil (Castro *et al.*, 2012). O quadro 4 apresenta uma síntese das principais práticas orçamentárias estudadas em empresas.

Conforme as principais práticas pesquisadas, evidencia-se que são escassos os estudos sobre orçamento em países em desenvolvimento como o Brasil, o que também justifica a presente pesquisa.

3. Metodologia

Nesta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do referencial teórico e o processo de seleção das empresas portuárias.

3.1. Processo para construção do referencial teórico

O processo utilizado para seleção e análise de referências bibliográficas está dividido em três fases: escolha das bases de dados, seleção de artigos e análise sistêmica (Ensslin *et al.*, 2010). A primeira fase fundamenta a escolha das bases de dados; a segunda obtém um portfólio de artigos a partir de processo estruturado e fundamentado e, por fim, tem-se a terceira fase para proporcionar a análise sistêmica do portfólio de artigos.

Primeiramente, foi realizada uma consulta na base de dados *SCOPUS* e do International Statistical Institute – ISI, utilizando as palavras-chave *budgeting* e *practices*. Com base nesta estrutura, foram selecionados 325 artigos alinhados com o tema orçamento e práticas, publicados no período compreendido entre 1955 a 2012. Para alcançar esta quantidade de artigos, as fases e etapas foram realizadas de forma sequencial. A partir desta amostra inicial, foram lidos todos os resumos, visando selecionar os artigos relacionados a práticas de orçamento. Os artigos selecionados formam a base do referencial teórico.

Quadro 4. Principais práticas do processo orçamentário em empresas

PRINCIPAIS QUESTÕES PESQUISADAS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	Castro <i>et al.</i> (2012)	Uyar e Bilgin (2011)	Steed e Gu (2009)	Pavlatos e Paggios (2009)	Jones (2008b)	Yuen (2006)	Winata e Mia (2005)	Subramaniam <i>et al.</i> (2002)	Jones (1998)	Schmidgall e DeFranco (1998)	Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Schmidgall e Ninemeier (1989)
ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO												
Manual de orçamento												
Comissão de orçamento												
Tempo de preparação do orçamento												
Formas de elaborar o processo orçamentário												
Bases para estabelecer o aumento da receita												
Período do orçamento												
Revisão do orçamento												
Período do relatório orçamentário												
Itens que fazem parte do pacote orçamentário												
Utiliza orçamento flexível												
Utiliza orçamento de base zero – OBZ												
Utiliza Orçamento por atividades – ABB												
Software (programa) utilizado												
EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO												
Avaliar o processo de execução												
Objetivos e finalidades do orçamento												
Informações utilizadas no orçamento												
Aspectos comportamentais relacionados ao orçamento												
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO												
Utilização de benchmarking												
Papel desempenhado pelo orçamento no monitoramento												
Principais medidas de desempenho utilizadas												
Responsáveis pela análise das variações												
Finalidades da avaliação das variações do orçamento												
OUTROS TEMAS												
Avaliar a satisfação dos empregados em relação ao orçamento												
Relação entre participação no orçamento e uso de TI												
Descentralização e participação no orçamento												

Fonte: Elaborado pelos autores com base na revisão.

3.2. Questionário

O questionário utilizado na pesquisa foi adaptado do questionário desenvolvido pelo Núcleo de Pesquisa em Controladoria (NUPECON). Esse questionário foi elaborado a partir das principais características apontadas na revisão de literatura (Castro *et al.*, 2012; Jones, 1998, 2008a, 2008b; Pavlatos & Paggios, 2008; Schmidgall, Borchgrevink & Zahl-Begnum, 1996; Schmidgall & DeFranco, 1998; Schmidgall & Ninemeier, 1989, 1986, 1987; Steed & Gu, 2009; Subramaniam, McManus & Mia, 2002; Uyar & Bilgin, 2011; Winata & Mia, 2005; Yuen, 2006).

A partir das práticas apontadas na literatura, foram elaboradas as questões de pesquisa. A aplicação do questionário divide-se em duas etapas: a primeira envolveu a caracterização das empresas, incluindo 6 questões; a segunda envolveu 15 questões acerca do planejamento do orçamento, 4 tópicos referentes à execução do orçamento, com a utilização da escala Likert, e 7 questões objetivas sobre a avaliação, controle de desempenho.

O questionário foi disponibilizado pela internet por meio da plataforma *Google Docs*. Os portos foram contatados, primeiramente, por telefone, quando foi explicado e realizado o primeiro contato. Após o contato, foi enviado via *e-mail* o endereço eletrônico para acesso ao questionário. O período de coleta do questionário foi realizado entre março de 2013 e janeiro de 2014.

3.3 População e amostra

Para a aplicação do questionário foram intencionalmente selecionados três portos do Sul do Brasil. Para selecionar os portos —objeto da pesquisa—, foram considerados alguns aspectos, como: ser de administração pública, ter como produto principal a

movimentação de contêineres, além da acessibilidade para fazer o estudo.

A amostra da pesquisa foi composta por três portos públicos que participaram da pesquisa, sendo que dois portos estão localizados em Santa Catarina, um porto no Rio Grande de Sul.

Os portos movimentam, em sua maioria, contêineres, carga a granel e passageiros. Para melhor análise das diferenças dos portos, foi utilizado o total de carga movimentada por tonelada. O quadro 5 apresenta as características dos portos pesquisados.

Quadro 5. Características dos portos

Porto	Estado	Toneladas movimentada	Tempo de funcionamento	Funcionários
Porto 01	SC	11.225.526	100 anos	100 a 499
Porto 02	SC	1.741.808	92 anos	20 a 99
Porto 03	RS	33.258.958	277 anos	100 a 499

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Dos portos pesquisados, dois movimentam mais de 10.000.000 toneladas/ano, enquanto um movimenta menos que 10.000.000 toneladas/ano. É possível notar a diferença de tamanhos entre os portos, sendo que o porto 3 movimenta uma tonelagem de carga maior do que a soma dos outros portos.

4. Apresentação e análise dos resultados

Para a discussão sob o prisma das práticas de orçamento no Brasil, esta será contextualizada com o planejamento, execução e controle do orçamento.

4.1. Planejamento do orçamento

Os portos afirmam ter departamento específico de planejamento e orçamento, além de utilizar manual

de orçamento, com diretrizes, objetivos e metas pré-elaboradas. Os portos não possuem comitê orçamentário.

Apenas um porto leva mais de 120 horas para elaborar o orçamento, se comparado aos outros dois portos, os quais demoram de 41 a 80 horas. O horizonte de tempo é de quatro anos, com execução anual e revisões semestrais. O quadro 6 apresenta os principais aspectos relacionados ao planejamento do orçamento.

O orçamento em um dos portos é elaborado pela alta administração (*top-down*), levando em consideração o ano anterior, utilizando o programa Excel da Microsoft. Enquanto o orçamento nos outros dois portos é elaborado em conjunto (combinação), sendo

um baseado na melhoria do conjunto competitivo, enquanto o outro utiliza o ano anterior como base. Um ponto a destacar neste item é a não elaboração do planejamento estratégico pelos portos do Sul do Brasil.

4.2. Execução do orçamento

Na execução do processo orçamentário, em um dos portos há a presença de um conjunto de itens fundamentais, como liderança, coordenação entre departamentos e fluxo de informações. Esses itens estão ausentes nos outros dois portos. O quadro 7 apresenta os principais resultados relacionados ao processo de execução do orçamento.

Quadro 6. Características do processo orçamentário

Porto 1	Porto 2	Porto 3
Como o processo orçamentário é elaborado?		
Combinação/Participativa (elaboração conjunta)	Combinação/Participativa (elaboração conjunta)	<i>Top-down</i> (elaborado pela alta administração)
Como são estabelecidas as diretrizes sobre o comportamento da receita, expressas no processo orçamentário?		
Com base na melhoria do conjunto competitivo	Percentual de aumento em relação ao ano passado	Percentual de aumento em relação ao ano passado
Quais são os itens que fazem parte do pacote orçamentário, além das informações financeiras das operações?		
Despesas / Receitas	Despesas de capital	Despesas de capital
A organização faz alterações decorrentes do volume – orçamento flexível?		
Sim	Sim	Não
Qual método ou tipo de orçamento a empresa utiliza?		
Orçamento empresarial	Orçamento por atividades	Orçamento por atividades
Qual o programa (<i>software</i>) ou tecnologia utilizada pelo porto na elaboração do processo orçamentário?		
Excel Microsoft	Internet corporativa	Excel Microsoft
O porto elabora e aplica o planejamento estratégico?		
Não elabora	Não elabora	Não elabora
Se sim, qual o horizonte de planejamento estratégico?		
N/A	N/A	N/A

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Quadro 7. Resultados da execução do orçamento

Avalie os seguintes itens relacionados a execução do orçamento	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Orçamento é considerado um segredo da alta direção	Porto 2	Porto 3			Porto 1
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário			Porto 3		Porto 1 Porto 2
Bom fluxo de informações está disponível para o orçamento	Porto 2 Porto 3				Porto 1
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente	Porto 2 Porto 3			Porto 1	
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção	Porto 2 Porto 3			Porto 1	
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos			Porto 1		Porto 2 Porto 3
Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico			Porto 1 Porto 2 Porto 3		
Os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento são:	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Previsões de futuro				Porto 2 Porto 3	Porto 1
Maximizar os resultados		Porto 3			Porto 1 Porto 2
Inserção de novos produtos e serviços no porto			Porto 2 Porto 3		Porto 1
Planificar, controlar e valorar os resultados				Porto 3	Porto 1 Porto 2
Criar incentivos e recompensas aos empregados		Porto 2	Porto 1 Porto 3		
Decisões de preço		Porto 3		Porto 1 Porto 2	
Controle					Porto 1 Porto 2 Porto 3
Planejar a rentabilidade					
Auxiliar no planejamento de longo prazo		Porto 2			Porto 1 Porto 3
Coordenar as operações				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Auxiliar no planejamento de curto prazo				Porto 1 Porto 3	Porto 2

Avaliar o desempenho				Porto 1	Porto 2 Porto 3
Motivar os gerentes		Porto 3		Porto 1 Porto 2	
Motivar os empregados	Porto 2	Porto 3	Porto 1		
Comunicar os planos				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Informações utilizadas na elaboração do orçamento são:	Nunca	Quase nunca	Eventualmente	Quase sempre	Sempre
Resultado dos anos anteriores – realizados		Porto 2		Porto 1	Porto 3
Estatística da indústria/indicadores			Porto 1	Porto 2 Porto 3	
Análises de mercado			Porto 1	Porto 2 Porto 3	
Indicadores econômicos nacionais			Porto 1	Porto 2 Porto 3	
Números de anos anteriores		Porto 2		Porto 1	Porto 3
Indicadores econômicos locais ou regionais				Porto 1 Porto 2	Porto 3
Avalie os aspectos motivacionais apresentados na sequência:	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
A autoridade e responsabilidade individual do gerente devem ser claras para o controle orçamentário ser eficaz					Porto 1 Porto 2 Porto 3
A participação é fundamental para os gestores aceitarem seus orçamentos e considerá-los atingíveis.					Porto 1 Porto 2 Porto 3
O “ <i>gamesmanship</i> ” orçamentário, onde os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas é um problema para o porto.				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Os bônus por desempenho para o gerente devem estar ligados ao alcance dos objetivos orçamentários.				Porto 1 Porto 3	Porto 2
Ter orçamento realizável, mas difícil de atingir, motiva os gestores.				Porto 1 Porto 2 Porto 3	
A participação no processo orçamentário é fundamental quando os orçamentos são usados como uma medida de desempenho para os gestores					Porto 1 Porto 2 Porto 3

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Os objetivos da execução do orçamento nos portos estão relacionados ao planejamento e controle e comunicação dos planos. Os portos do Sul do Brasil elaboram o orçamento baseados nas informações de períodos anteriores, mas também em indicadores econômicos locais e regionais, podendo também utilizar indicadores da indústria, econômicos nacionais e análise de mercado.

Em relação aos aspectos motivacionais, os portos concordam que liderança, autoridade, responsabilidade

e participação dos envolvidos são fundamentais ao gerenciamento adequado do processo orçamentário.

4.3. Controle do orçamento

Os resultados apontam, conforme o quadro 8, que apenas um porto não utiliza pontos de referência, já dois portos utilizam pontos de referência baseados em porcentagem. Entre as principais medidas de desempenho utilizadas estão: resultados de anos anteriores, valores orçados, além de estatísticas do setor.

Quadro 8. Avaliação do orçamento

Porto 1	Porto 2	Porto 3
Critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?		
Usam pontos de referência	Usam pontos de referência	Não usam pontos de referência
Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?		
Porcentagem	Porcentagem	N/A
Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?		
Principal indicador de desempenho	Principal indicador de desempenho	Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização
Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?		
Resultados de anos anteriores	Estatísticas do setor	Valores orçados
Quem são os responsáveis pela análise das variações?		
Comissão de orçamento	<i>Controller</i>	Alta direção
A análise das variações ocorre:		
Mensalmente	Mensalmente	Anualmente
Quais as finalidades da análise das variações do orçamento?		
Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo	Controlar os custos/despesas, Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo, Fornecer <i>feedback</i> para o orçamento do próximo período	Fornecer <i>feedback</i> para o orçamento do próximo período
No controle orçamentário, quais etapas são aplicadas?		
Análise das causas dos desvios	Análise comparativa, Identificação dos desvios, Análise das causas dos desvios, Medidas de adequação	Análise comparativa, Identificação dos desvios

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Observa-se que as etapas de controle do orçamento são aplicadas parcialmente nos portos da região estudada (análise comparativa e identificação dos desvios), o que pode representar limitações ao atingimento dos resultados pretendidos com a aplicação do orçamento.

5. Discussões e conclusões

5.1. Discussões dos resultados

Os resultados mostram que os portos apresentam departamento específico de orçamento. Ou seja, apresentam, dentro da estrutura organizacional, área própria, porém os portos em questão não possuem um Comitê de Orçamento. Esse comitê é importante porque dinamiza o processo orçamentário, com a participação de pessoas de diferentes níveis da organização. Além de tornar a elaboração e estabelecimentos das medidas um processo consensual com a participação dos diferentes níveis da organização, e não uma imposição de cima para baixo (*top-down*). Estudos como o de Uyar e Bilgin (2011), realizado na Turquia, mostram que a utilização de comissão e o manual de orçamento são comuns em empresas turcas.

A elaboração do orçamento no porto brasileiro pela alta administração não corrobora com estudo de Castro *et al.* (2012), no qual constatou-se o predomínio da forma *bottom-up* em 57% das empresas. O estudo de Schmidgall e Ninemeier (1987) em empresas dos Estados Unidos, e Schmidgall, Borchgrevink e Zahl-Begnum (1996) em empresas dos Estados Unidos e da Escandinávia, que utilizavam *bottom-up*. Diferentemente disso, ao realizar pesquisas no Reino Unido, Jones (2008) chegou à conclusão de que nenhuma das abordagens (*bottom-up*, *top-down* e combinação/participativa) foi predominante. Uyar e Bilgin (2011) observaram que na Turquia é diferente, assim como Steed e Gu (2009) obtiveram a mesma conclusão nos

Estados Unidos, de que a maioria das empresas utiliza a abordagem combinação/participativa.

Uma das críticas feitas ao processo tradicional de orçamento é o tempo necessário para sua elaboração, dois portos utilizam entre 41 e 80 horas, enquanto um utiliza mais de 120 horas. Em geral, é elaborado para o período de quatro anos, em razão de ser empresa pública, sujeita às leis e aos regulamentos da administração pública. Ao contrário de Schmidgall e DeFranco (1998) nos Estados Unidos e de Jones (1998) no Reino Unido, Uyar e Bilgin (2011), na Turquia, concluíram que comumente as empresas elaboram o orçamento para o prazo de um ano.

Os portos não fazem revisões durante o ano, o que possivelmente deixa o orçamento extremamente engessado (camisa de força), não permitindo ao responsável realizar adaptações necessárias em razão de variações de mercado. Uyar e Bilgin (2011), na Turquia, e Jones (1998 e 2008), no Reino Unido, observaram que as revisões são predominantemente trimestrais e, na maioria dos casos, em base mensal ou trimestral. Em geral, as revisões são necessárias em empresas inseridas em mercados competitivos e de grandes mudanças.

No que diz respeito à aplicação dos tipos de orçamento, os resultados mostram baixa utilização de métodos, como orçamento de base zero e o *beyond budgeting*. Ao compará-los aos estudos de Jones (1998 e 2008) realizados em empresas do Reino Unido, constata-se que o orçamento flexível era pouco utilizado, enquanto que o orçamento de base zero é aplicado em metade das empresas pesquisadas, caindo um pouco no segundo estudo. Da mesma forma, Pavlatos e Paggios (2009) realizaram estudos na Grécia e verificaram que a utilização do orçamento de base zero era significativa, enquanto a aplicação do orçamento flexível e por atividades era bastante baixa. A aplicação do orçamento

de base zero tem sido utilizada por empresas brasileiras para melhorar seu processo orçamentário (Lunkes, 2007).

No que diz respeito ao planejamento estratégico, os portos não elaboram e não aplicam. Este aspecto foi detectado por Pizzoloto, Scarvarda e Paiva (2010) quando sugerem que, para enfrentar os desafios do mundo competitivo, os portos brasileiros devem: implantar planejamento estratégico, ter conhecimento de seu mercado de atuação, identificar os níveis de serviços exigidos por seus clientes, identificar as oportunidades de negócios que possam alavancar suas movimentações de cargas, assim como o adequado conhecimento das vantagens relativas dos seus concorrentes diretos, de forma a antecipar ações e garantir a expansão da movimentação portuária.

Na execução do orçamento, os portos apresentam indícios que têm dificuldades de obter apoio dos departamentos, possivelmente geradas pela falta de participação no processo de planejamento, já que a definição das metas é feita pela alta administração e não há comitê orçamentário.

Na parte dos objetivos pretendidos com o orçamento, observa-se uma grande homogeneidade nos resultados, revelando o planejamento de curto e longo prazo e a avaliação de desempenho como uma das principais finalidades, do mesmo modo que revelou as pesquisas feitas por Schmidgall, Borchgrevink e Zahl-Begnum (1996) e Schmidgall e DeFranco (1998) nas empresas dos Estados Unidos e Escandinávia.

Quanto às informações utilizadas na elaboração do orçamento, pode-se observar que as informações estatísticas são quase sempre utilizadas. Deste modo, a pesquisa revela que os orçamentos são formulados utilizando-se os indicadores econômicos locais e regionais e números de anos anteriores com maior frequência.

Na avaliação dos aspectos motivacionais, percebe-se que ela está ligada à sua participação na elaboração e no alcance dos objetivos planejados com o orçamento, o que reforça os resultados encontrados por Umaphthy (1987) sobre as práticas que fazem os sistemas orçamentários serem mais eficazes. Isto porque um dos objetivos do orçamento é influenciar os comportamentos e decisões dos colaboradores ao traduzir os objetivos do porto em planos de ação, comunicar os objetivos e metas e fornecer uma referência para avaliar o desempenho (King, Clarkson & Wallace, 2010). A finalidade é garantir que os comportamentos e as decisões dos empregados sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização (Malmi, Brown & 2008). Nesta direção, Brown (1995) afirma que os comportamentos negativos poderiam ser reduzidos por meio da definição de metas difíceis mais atingíveis, e uma ampla participação no processo orçamentário.

Os portos apontam que há dificuldade para realizar o orçamento de forma eficiente, o que pode estar evitando o *gamesmanship* orçamentário, onde os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas.

Os portos revelaram não aplicar procedimentos para análise das variações e tomada de ações corretivas, o que Umaphthy considerou fundamental em empresas de sucesso. Brown (1995) destacou também que alguns aspectos comportamentais de controle de gestão podem incluir a tensão, desconfiança, suspeita, ressentimento e resistência ao controle.

A aplicação de todas as etapas de controle permite que as diferenças e desvios possam ser identificados, com a elaboração de planos de melhoria e a geração de um importante *feedback* para o planejamento do próximo período.

5.2. Considerações finais

Os portos do Sul do Brasil têm possibilidades, conforme apontado na literatura, de implementar seu processo orçamentário com a elaboração e implantação do planejamento estratégico, criação do comitê orçamentário, estabelecimento de forma participativa, o que inclui objetivos e metas. O que possivelmente produzirá melhorias na coordenação e motivação dos empregados do porto na elaboração, execução e controle do orçamento. A utilização de *software* próprio para gerenciar o processo orçamentário, aliado à melhoria das informações de apoio utilizadas nas diferentes etapas do orçamento. A aplicação das etapas de controle e de apontamento dos responsáveis também pode contribuir com a melhoria da eficiência do processo orçamentário.

De uma forma geral, os resultados mostram que o orçamento nos portos do Sul do Brasil ainda é subutilizado, com aplicação parcial de muitas de suas características e técnicas. Ao analisar os resultados da presente pesquisa, pode-se observar a ausência de algumas das práticas destacadas por Umaphy (1987) e King, Clarkson e Wallace (2010), que, segundo os autores, são fundamentais na aplicação do processo orçamentário e adotadas por empresas de sucesso.

Esta pesquisa fornece resultados que podem ajudar os gestores dos portos a compararem suas práticas orçamentárias e implementarem melhorias. Para pesquisadores, fornece informações sobre planejamento, execução e controle do orçamento que podem ser usadas em novas pesquisas.

Para futuros trabalhos, sugere-se que sejam observadas as práticas orçamentárias de outros portos, ampliando a pesquisa. Recomenda-se também analisar questões acerca do orçamento de capital e do desempenho ambiental das empresas portuárias.

Referências

- Abdel-Kader, M. & R. Luther (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), 336-357.
- Brown, J. B. B. (1995). Management control in the hospitality industry: behavioral implications. Em P. J. Harris (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry* Oxford: Butterworth-Heinemann, pp. 183-201.
- Castro, J. K., G. R. Santos, P. Souza & R. J. Lunkes (2012). Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: Um Estudo na Cidade de Florianópolis. *Revista Estudios y Perspectivas em Turismo*, 21(4), 25-45.
- Davila, A. & G. Foster (2005). Management accounting system adoption decisions: evidence and performance implications from earlystage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068.
- Davila, A. & G. Foster (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, 82(4), 907-937.
- Ensslin, L., E. Giffhorn, S. R. Ensslin, S. M. Petri & W. B. Vianna (2010). Avaliação do desempenho de empresas terceirizadas com o uso da metodologia multicritério de apoio à decisão-construtivista. *Revista Pesquisa Operacional*, 30(1), 125-152.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento Empresarial - Planejamento e Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H., E. W. Noreen & P. C. Brewer (2003). *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.
- Giner Fillol, A., N. Pontel Ubal, V. M. Ripoll Feliu (2007). La contabilidad de costes y el CMI: un apoyo básico al Plan Estratégico de la Autoridad Portuaria de Valencia (APV). *Partida Doble*, 194, 60-79.
- Giner Fillol, A. & V. M. Ripoll Feliu (2007). De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión: el caso de la autoridad portuaria de Valencia-Valenciaport (APV). *Partida Doble*, 184, 62-75.
- Giner Fillol, A., V. M. Ripoll Feliu & M. C. Tamarit Aznar (2010). Una aproximación a la implantación del sistema de costes y gestión basado en las actividades

- en la Autoridad Portuaria de Valencia. En *Nuevas tendencias en reducción de costes: bases conceptuales y aplicaciones prácticas*. Barcelona: Profit, pp. 63-84.
- González, F. L. (2005). Posibilidades del sistema portuario de Galicia con el futuro ensanchamiento del Canal de Panamá, *Jornada Proyecto ATMOS*. Santiago de Compostela.
- Hansen, S. C., D. T. Otley & W. A. Van der Stede (2003) Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
- Hansen, S. C. & W. A. Van der Stede (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.
- Horngren, C. T., G. Foster & K. M. Datar (2000). *Contabilidade de Custos*. 9a. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- Jones, T. A. (1998). UK hotel operators use of budgetary procedures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10(3), 96-100.
- Jones, T. A. (2008a). Improving hotel budgetary practice-A positive theory model. *International Journal of Hospitality Management*, 27(4), 529-540.
- Jones, T. A. (2008b). Changes in hotel industry budgetary practice. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 20(4), 428-444.
- Joshi, P. L., J. Al-Mudhaki & W. G. Bremser (2003). Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain, *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 737-750.
- King, R., Clarkson, P. M. & S. Wallace (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Kornacker, J. A. *et al.* (2011). Critical success factors for budgeting systems in the German context: An empirical analysis. *International Journal of Business Excellence*, 4(6), 621-644.
- Libby, T. & R. M. Lindsay, (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Review*, 2(1), 56-75.
- Lunkes, R. J. (2007). *Manual de Orçamento*. 2ª. ed. São Paulo: Atlas.
- Malmi, T. & D. Brown (2008). Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Oak, S. & R. S. Schmidgall (2009). Have budgetary controls in the US club industry changed from the mid-1980s to the twenty-first century? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 21(4), 411-421.
- Ostergren, K. & I. Stensaker (2011). Management control without budgets: A field study of «Beyond Budgeting» in practice. *European Accounting Review*, 1-33.
- Otley, D. T. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.
- Pavlatos, O. & I. Paggios (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Pizzoloto, N. D., L. F. Scarvarda & R. Paiva (2010). Zonas de influência portuárias - hinterlands: conceituação e metodologias para sua delimitação. *Gestão & Produção*, 17(3), 553-566.
- Sandino, T. (2007). Introducing the first management control systems: Evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265-293.
- Schmidgall, R. S., C. P. Borchgrevink & O. H. Zahl-Begnum (1996). Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15(2), 189-203.
- Schmidgall, R. S. & A. L. DeFranco (1998). Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 39(6), 45-51.
- Schmidgall, R. & J. Ninemeier (1986). Food-service budgeting: how the chains do it, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 26(4), 51-57.

- Schmidgall, R. & J. Ninemeier (1987). Budgeting in hotel chains: coordination and control, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 28(1), 79-84.
- Schmidgall, R. S. & J. Ninemeier (1989). Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. *International Journal of Hospitality Management*, 8(1), 35-41.
- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi & D. A. Brown (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance*, 49(4), 849-871.
- Steed, E. & Z. Gu (2009). Hotel management company forecasting and budgeting practices: A survey-based analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(6), 676-697.
- Subramaniam, N., L. McManus & L. Mia (2002). Enhancing hotel manager's organisational commitment: An investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. *International Journal of Hospitality Management*, 21(4), 303-320.
- Umapathy, S. (1987). *Current Budgeting Practices in U.S. Industry*. New York.
- Uyar, A. (2009). An evaluation of budgeting approaches: traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting, *Journal of Academic Studies*, 11(42), 113-130.
- Uyar, A. & N. Bilgin (2011). Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management*, 30(2), 398-408.
- Waal, A., M. Hermkens-Janssen & A. Van de Ven (2011). The evolutionary adoption framework: Explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(4), 316-336.
- Winata, L. & L. Mia (2005). Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: Evidence from the hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, 24(1), 21-39.
- Yuen, D. (2006). The impact of a budgetary design system: Direct and indirect models. *Managerial Auditing Journal*, 21(2), 148-165.

Fecha de recepción: 28 de septiembre de 2013

Fecha de aceptación: 05 de mayo de 2014

Correspondencia: lunkes@cse.ufsc.br

(Ir) Relevância das contingências ambientais: uma investigação nas empresas brasileiras

Denize Demarche Minatti Ferreira, José Alonso Borba,
Carolina Aguiar da Rosa y Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Catarina

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis

As empresas enfrentam novos desafios no que diz respeito ao cumprimento de normas éticas, trabalhistas e ambientais. Para que se tenha reputação no aspecto social e ambiental é fundamental que se transmita transparência e confiabilidade nas ações. Deste modo, as empresas devem disponibilizar as informações exigidas por lei, mas que não se restrinjam ao que determina a norma; informações adicionais podem ser divulgadas objetivando transparência das demonstrações contábeis. Nesse sentido, o presente artigo teve por objetivo identificar a significância financeira dos valores das contingências passivas e provisões ambientais evidenciadas em 295 empresas que negociam suas ações na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBovespa S.A. e que são consideradas potencialmente poluentes de acordo com legislação brasileira que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Para identificar o quanto os passivos contingentes representam financeiramente para as empresas investigadas foi calculado o fator de significância a partir da divisão entre as contingências ambientais e provisões com o lucro líquido. Quanto ao impacto que as contingências causariam se todas tivessem sua probabilidade de ocorrência como provável e devessem ser provisionadas, observa-se que 25% das empresas teriam seus lucros reduzidos em mais da metade e até mesmo obteriam prejuízos. Por outro lado, cerca de metade das empresas possui uma significância de até 7% em relação ao lucro líquido, inferindo-se que a relevância das contingências passivas ambientais para maior parte das empresas é baixa se relacionadas ao lucro líquido das mesmas.

Palavras-chave: contingências ambientais, provisão, passivo ambiental, meio ambiente

The Importance of Environmental Contingencies: A Research Study in Brazilian Companies

The enterprises face new challenges in respect to the standards compliance in ethical, labor and environmental. In order to have a reputation in the social and environmental aspect, it is essential convey transparency and reliability in the actions. Thus, the enterprises shall provide the information required by law, but which are not restricted to what determines the standard; additional information can be disclosed aiming transparency of accounting norms. In this way, this paper aims to identify the financial significance of the passive contingencies value and environmental provisions emphasized in 295 enterprises that negotiate their shares in the Stock Exchange and Mercantile & Futures Exchange (BM&FBovespa SA) and which are considered potential pollutant in according to the Brazilian legislation which pro-

vides about the Environment National Policy. To identify how the contingent liabilities represent financially for the companies investigated was calculated factor of significance from the division between environmental contingencies and provisions to net income. About the impact that contingencies would cause if they all have their probability of occurrence as probable and were to be accrued, it is observed that 25% of companies have their profits reduced by more than half and would get even losses. Moreover, about half of the companies has a significance of up to 7% compared to net income, inferring that the relevance of passive environmental contingencies for most companies is low related to the net profit of the same.

Keywords: Environmental contingencies, provisions, environmental passive, environmental

Importancia de las contingencias ambientales: una investigación en las empresas brasileñas

Las empresas se enfrentan a nuevos retos con respecto al cumplimiento de normas laborales, éticas y ambientales. Para obtener una buena reputación social y ambiental es esencial mostrar transparencia y confiabilidad en las acciones. Por lo tanto, las empresas deben proporcionar la información requerida por la ley, pero sin limitarse a lo que establecen las normas; porque se puede divulgar información adicional con el objetivo de mostrar transparencia en los estados financieros. En este sentido, el presente trabajo tiene como objetivo identificar la importancia financiera de los pasivos contingentes y las disposiciones ambientales en 295 empresas que cotizan sus acciones en la Bolsa de Valores, Mercaderías y Futuros - BM & FBovespa S.A, y que también son consideradas posibles contaminantes, de acuerdo con la ley brasileña de Política Nacional de Medio Ambiente. Para identificar cuánto valen los pasivos contingentes en las empresas investigadas, se hizo una división entre las contingencias y provisiones ambientales con los ingresos netos. En cuanto al impacto que causaría si todas contingencias ocurrieran, se observa que las ganancias del 25% de las empresas se reducirían a más de la mitad, e incluso tendrían pérdidas. Por otra parte, alrededor de la mitad de las empresas tendrían una relevancia de hasta un 7% en relación con la utilidad neta, infiriéndose que la relevancia de los pasivos contingentes ambientales para la mayoría de las empresas es baja en relación con la utilidad neta de la misma.

Palabras clave: contingencias ambientales, disposiciones, responsabilidad ambiental, medio ambiente

1. Introdução

Os desafios das organizações centram-se nas exigências dos consumidores e da sociedade civil organizada que exige o cumprimento de normas trabalhistas e ambientais. O que se percebe é que as questões relacionadas ao meio ambiente e à sustentabilidade na área da contabilidade socioambiental têm motivado interesse não só da comunidade acadêmica, mas também das empresas (Mathews, 1997, 2003 e 2004; Gray, 2002; Deegan, 2002; Parker, 2005 e 2011).

As organizações ao disponibilizarem as informações objetivam transparência de suas demonstrações, podendo influenciar as decisões dos consumidores. As discussões relativas a questões ambientais começaram a aparecer com mais frequência entre as contingências das empresas. Das trinta maiores companhias de capital aberto, nove —Petrobrás, Vale, Neoenergia, CSN, Eletropaulo, Sabesp, Ultrapar, Cemig e CPFL— mencionam contingências ambientais em seus balanços financeiros, onde as sete primeiras mantêm provisões (Watanabe, 2009). De acordo com o mesmo autor isso não significa que as organizações estão infringindo as leis ambientais, o fato pode mostrar uma cobrança maior dos investidores quanto a futuros passivos ambientais. Paralelamente, há também regulamentação mais rígida para contabilização das discussões da área e, além disso, há fiscalização de órgãos federais e estaduais, o que tem gerado maior volume de autuações e discussões judiciais, surgindo como resultado natural, as provisões.

Diante desta constatação, pela importância e pela demanda do mercado financeiro na melhoria da evi-

denciação dos fatos que afetam não só o meio ambiente, mas também as questões financeiras e econômicas das organizações, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual a relevância das provisões e dos passivos contingentes ambientais evidenciados pelas empresas que são consideradas potencialmente poluentes de acordo com a legislação brasileira? Dessa forma, o presente artigo teve por objetivo identificar a significância dos valores das contingências passivas e provisões ambientais evidenciadas em empresas que negociam suas ações na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBovespa S.A. e que são consideradas potencialmente poluentes de acordo com a legislação brasileira.

Notícias, como é o caso da Companhia Siderúrgica Nacional – CSN, demonstram a necessidade de uma análise mais detalhada a respeito do que as empresas estão divulgando sobre passivos ambientais e o impacto econômico que podem causar nas empresas. No ano de 2013 a CSN poderia pagar até R\$50 milhões em função do cometimento de um crime ambiental no Rio de Janeiro, conforme relata Martins¹ em reportagem ao Valor Econômico. A CSN já teve problemas ambientais em anos anteriores. Em 2010 a companhia firmou um Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) no valor de R\$500 milhões diante da constatação de uma série de irregularidades ambientais, conforme Nery (2013) em reportagem ao Valor Econômico. Em 2012, a CSN foi multada em R\$11,5 milhões pelo descumprimento de alguns requisitos firmados no TAC do ano anterior².

A pesquisa pretende contribuir no entendimento das provisões e contingências ambientais de empresas que

¹ Martins, S, D. Estado do Rio multa CSN por área contaminada. Valor Econômico, Rio de Janeiro, 09 de abril de 2013. Disponível em: <<http://www1.valor.com.br/empresas/3078560/estado-do-rio-multa-csn-por-area-contaminada>>. Acesso em: 05 jul. 2014.

² Nogueira, M. CSN é multada em R\$11 milhões por descumprir acordo após vazamento. Valor Econômico, São Paulo, 19 de dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www1.valor.com.br/empresas/2946508/csn-e-multada-em-r-11-milhoes-por-descumprir-acordo-apos-vazamento>>. Acesso em: 05 jul. 2014.

publicaram seus balanços na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBovespa S. A, uma vez que há deficiência de estudos sobre o tema. Assim, é importante conhecer a forma de divulgação a respeito de passivos ambientais e quais os efeitos que podem causar na situação econômica das empresas, como redução do lucro e no patrimônio líquidos.

O estudo limita-se a analisar empresas potencialmente poluidoras de alto e médio grau, já que estas exercem atividades perigosas ao meio ambiente, que são especificadas na legislação brasileira. Dessa forma, empresas com essas características tendem a serem possuidoras de passivos ambientais se comparadas a empresas.

2. Contingências passivas e provisões

As contingências passivas podem assumir tipos diferentes de acordo com os setores em que as empresas atuam, podendo lidar com diferentes tipos de riscos. Além disso, as práticas contábeis e a forma de evidenciação desses riscos podem estar relacionadas ao fator cultural (Guenther & Young, 2000; Hung, 2000; Ali & Hwang, 2000; Ball *et al.*, 2000; Hope, 2003; Barniv *et al.*, 2005).

Kieso *et al.* (2012) destacam que contingência é uma situação que envolve incerteza quanto ao possível ganho (ganho contingente) ou perda (perda contingente), que acabará por ser resolvida quando um ou mais eventos futuros ocorrerem. Em resumo, contingências são eventos materiais com um futuro incerto.

Conforme a norma norte-americana SFAS nº 5 (Financial Accounting Standards Board, 1975), uma contingência é caracterizada como uma condição existente, situação ou conjunto de circunstâncias que envolvem a incerteza quanto ao possível ganho ou perda para uma empresa que será finalmente resolvido, quando um ou mais eventos futuros ocorrer ou

não ocorrer. A resolução da incerteza pode confirmar a aquisição de um ativo ou a redução de um passivo ou a perda de um ativo ou a constituição de um passivo.

Os graus de risco para a avaliação das contingências passivas relacionam-se com a possibilidade de ocorrência dos eventos. Para a classificação dos passivos contingentes, são utilizados os termos: provável, possível e remoto. Se um evento for considerado como sendo provável que ocorra, então o mesmo deve ser reconhecido no balanço patrimonial como passivo, ou seja, ele não é uma contingência, mas sim uma provisão. Essa é a diferença entre contingências e provisões: a sua probabilidade de ocorrência. Caso o evento seja caracterizado como possível de ocorrer, então será somente divulgado qualitativa e monetariamente em notas explicativas. E quando o evento possuir uma chance remota de ocorrer, nenhuma evidenciação é exigida, nem qualquer reconhecimento.

Por serem elementos patrimoniais de grande complexidade e dificuldade para a Contabilidade, os passivos contingentes demandam atenção, pois suas dificuldades estão relacionadas à atribuição de valor e às dúvidas existentes sobre o fato gerador, para, então, serem determinados os efeitos exatos que terão sobre o patrimônio da entidade. Uma classificação errônea das contingências pode acarretar em demonstrações financeiras que não refletem a realidade da entidade, fornecendo informações que podem distorcer a tomada de decisão dos investidores do mercado de capitais.

Percebe-se que estudos internacionais relacionados a passivos contingentes dão ênfase à subjetividade nos termos de probabilidade. Outros estudos também buscaram identificar a interpretação das probabilidades de provisões e contingências, como os de Davidson e Chrisman (1994), Emby e Davidson (1998), Capriotti e Waldrup (2005).

Quadro 1. Estudos sobre contingências passivas

Nelson e Kinney (1997)	Esta pesquisa afirma que os auditores são propensos a ter uma visão radical de ambiguidade em referências a perdas contingentes em relatórios de auditoria do que os usuários das demonstrações financeiras.
Hoffman e Patton (2002)	Os autores investigaram como autoridades de órgãos públicos federais interpretam termos de probabilidade de provisões e contingências relacionados a relatórios financeiros da agência federal. Os autores dão ênfase no interesse de identificar se a substituição do termo “provável” pelo termo “mais provável do que não” pode levar a diferentes interpretações.
Gleason e Mills (2002)	investigaram os fatores que explicam as decisões das empresas para divulgar e registrar contingências tributárias. Seus resultados são baseados em dados confidenciais da Receita Federal, de serviço de auditoria das demonstrações financeiras de 100 grandes empresas industriais do período de 1987 até 1995
Doupnik e Ritcher (2003)	Os autores investigaram o efeito da cultura e da língua na interpretação das expressões de probabilidade verbal entre contadores americanos e alemães. Na maioria dos casos, os contadores alemães são mais conservadores.
Aharony e Dotan (2004)	Os autores examinaram se usuários e os gestores que preparam demonstrações financeiras e auditores externos atribuem diferentes interpretações aos critérios de divulgação a respeito de contingências e provisões determinados pelo SFAS 5.
Tsakumis (2007)	O autor analisou a influência da cultura nacional em normas contábeis, comparando a interpretação de contadores gregos e norte-americanos a respeito do reconhecimento e da divulgação de ativos e passivos contingentes. Foram encontradas diferenças significativas entre as decisões de reconhecimento dos contadores gregos e norte-americanos.
Du, Stevens e McEnroe (2011)	Os autores abordaram a dificuldade na interpretação de termos de probabilidade descritos no SFAS 5 e exploraram uma maneira simples de melhorar a qualidade do julgamento. Evidências dos achados sugerem que os termos de probabilidades acrescidos de seus correspondentes valores numéricos reduzem a variabilidade interpessoal na interpretação dos termos.
Du e Stevens (2011)	Os autores investigaram como os contadores interpretam expressões de incerteza das contingências (SFAS 5) com foco em na tradução numérica-para-verbal. Os resultados indicam padrão claro, onde os limiares para as decisões de divulgação podem ser identificados na tradução numérico-para-verbal.
Buccina, Chene e Gramlich (2013)	O artigo analisa a divulgação de uma obrigação contingente que surgiu como resultado de perfuração de petróleo e das atividades de extração no Equador pela Texaco.

Ainda, estudos investigaram questões relacionadas a contingências passivas de natureza ambiental. Kennedy, Mitchell e Sefcik (1998) apresentam evidências de que divulgações alternativas de passivos contingentes ambientais apresentadas nas demonstrações financeiras podem influenciar os julgamentos e decisões dos usuários. Ferreira, Borba e Rosa (2014) identificaram a significância financeira dos valores das contingências passivas e provisões ambientais evidenciadas em empresas estrangeiras que negociam suas ações na New York Stock Exchange – NYSE.

2.1. Estudos anteriores

A sociedade tem exigido que as organizações posicionem-se em relação às atividades que desempenham e a relação destas com as questões ambientais. Para atender a tais anseios, verifica-se que a evidenciação de informações de natureza ambiental por parte das empresas vem se tornando uma prática crescente e espontânea.

Diante deste fato, vários autores tem direcionado seus estudos para contingências passivas e evidenciação ambiental, conforme quadro 2.

Quadro 2. Estudos sobre evidência ambiental

Belkaoui (1976)	Este autor investigou demonstrações de 50 empresas americanas e o impacto da divulgação de poluição ambiental no preço das ações na bolsa de valores.
Ingram e Frazier (1980)	O estudo analisou a relação entre as medidas de desempenho e divulgações ambientais contidas nos relatórios anuais das empresas.
Wiseman (1982)	Este artigo avaliou a qualidade e precisão das divulgações ambientais feitas em relatórios anuais corporativos de 26 indústrias ambientalmente sensíveis.
Freedman e Jaggi (1982)	O estudo demonstrou correlação entre o desempenho ambiental e financeiro de empresas.
Gray (1992)	O artigo tentou ponderar a omissão de investigar as implicações do meio ambiente relacionados à contabilidade.
Cohen, Fenn e Konar (1997)	Os autores analisaram empresas da América do Norte, classificadas como poluentes, com relação a medidas de contabilidade e concluíram que empresas menos poluentes não apresentaram desempenho inferior.
Neu, Warsame e Pedwell (1998)	As análises focaram a influência da pressão externa sobre divulgações ambientais nos relatórios anuais, incluindo quantidade e tipos de estratégias utilizadas na divulgação, as características de divulgação ambiental relacionadas a outras divulgações "sociais", e a associação entre divulgações ambientais e de desempenho real.
Gray (2000)	O trabalho realizou uma análise dos desenvolvimentos atuais e recentes em comunicação social e ambiental, com particular ênfase para a certificação e as implicações de auditoria.
Gray e Bebbington (2000)	Este trabalho procurou fornecer uma análise do estado da arte na pesquisa em contabilidade ambiental através da lente " <i>managerialist</i> ."
Karagozoglu e Lindell (2000)	Os autores realizaram estudos e correlações para várias características organizacionais em relação à gestão ambiental: inovação, regulação, tamanho da organização, vantagem ambiental competitiva e desempenho financeiro.
Hughes, Anderson e Golden (2001)	Os autores buscaram através de um índice de informação ambiental a sua utilidade na determinação do desempenho ambiental das empresas.
Gray (2002)	O artigo apresentou uma revisão da literatura de contabilidade social dos últimos 25 anos, com especial atenção para o papel desempenhado pelo periódico <i>Accounting, Organizations and Society (AOS)</i> .
Razeed e Considine (2003)	O trabalho compara divulgação ambiental entre empresas americanas e australianas.
Gray (2006)	O ensaio examinou o grau em que a contabilidade socioambiental pode contribuir para o valor do acionista e, correspondentemente, a considerar o desafio que as mesmas podem oferecer para os pontos de vista convencionais de "valor" que sustentam a contabilidade financeira tradicional.
Cho, Roberts e Patten (2010)	O estudo contribui para a pesquisa na divulgação ambiental, investigando o desvio no uso da linguagem e tom verbal como ferramenta para gerenciamento de impressões.
Gray (2010)	O ensaio procurou iniciar uma autocrítica da contabilidade para a sustentabilidade através de exame de significados e contradições no desenvolvimento sustentável.
Fernandez, Andrews e Conrecode (2012)	Um estudo de caso foi utilizado para verificar se as exigências propostas nos relatórios financeiros proporcionam maior transparência para os usuários no que diz respeito a informações para a tomada de decisão.
Cho, Freedman e Patten (2012)	Os autores examinaram três explicações possíveis para a opção das corporações em divulgar o que investem em capital ambiental, utilizando como amostra, 500 empresas da <i>Fortune US</i> . Os autores concluíram que na maioria das vezes são divulgadas informações qualitativas, que a não divulgação é provavelmente devido à imaterialidade e que as empresas que divulgam não apresentam melhoria subsequente em seu desempenho ambiental em relação às empresas que não divulgam.
Burgwal e Vieira (2014)	Os autores identificaram as variáveis que têm impacto significativo no nível das práticas de divulgação ambiental adotadas por companhias abertas holandesas e utilizaram para tal análise de conteúdo. Segundo os autores, os testes estatísticos comprovaram a existência de uma associação significativa e positiva entre o tamanho do setor e o nível de divulgação ambiental o que está de acordo com pesquisas anteriores em que foram usadas outras medidas de divulgação ambiental.

O quadro 2 indica um expressivo aumento dos estudos relacionados à evidenciação ambiental, o desempenho ambiental e a rentabilidade. Constata-se a preocupação e o interesse que a sociedade vem demonstrando no tema ambiental, o que tem levado às organizações a evidenciarem as informações. E, embora a divulgação não seja obrigatória, a evidenciação de tais informações tem sido uma vantagem competitiva. Destaca-se que no Brasil, foram vários autores que centraram seus estudos na mesma área, conforme se pode observar no quadro 3, a seguir:

Percebe-se o crescimento de pesquisas a respeito da evidenciação ambiental. A preocupação que a sociedade vem demonstrando pelas questões ambientais tem impulsionado às organizações a evidenciarem as informações a que elas se relacionam. Mesmo que, não seja, obrigatória, a divulgação de tais dados, evidenciá-las tem sido uma estratégia e uma vantagem competitiva. A atenção que deve ser dada está baseada no impacto que os passivos ambientais podem causar na situação econômica das empresas.

Quadro 3. Estudos sobre evidenciação ambiental no Brasil

Ferreira e Bufoni (2006)	Os autores verificaram as diferenças na evidenciação de informações ambientais nas demonstrações financeiras obrigatórias das empresas brasileiras que emitem os <i>American Depositary Receipts</i> (ADR) na Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE). Destacam que os resultados apontaram a existência de uma grande diferença entre os dados disponíveis no Brasil e no exterior e que é urgente a correção de discrepância nos demonstrativos nacionais que afirmam ser a segregação dos passivos ambientais dos demais tipos no balanço patrimonial e a elevação da evidenciação de todas as questões relevantes concernentes ao meio ambiente, pelo menos aos níveis internacionais.
Arantes (2006)	O autor constatou através de uma análise gráfica que as ações integrantes do Fundo ABN AMRO ETHICAL e do Índice Geral Bovespa (IBOVESPA) no período de 2001 a 2005 valorizaram, respectivamente, 267% e 237% e, Rezende e Santos (2006), com base nos resultados originados por investigações empíricas realizadas por meio do teste-T de Student e do teste não-paramétrico de Mann-Whitney, confirmam a hipótese de que os fundos brasileiros de investimento socialmente responsáveis não possuem melhor rentabilidade que outros fundos de ações, porém, as empresas integrantes desses fundos possuem melhor performance do que as outras empresas pesquisadas.
Calixto, Barbosa e Lima (2007)	Os autores identificaram as diferenças na divulgação voluntária de informações ambientais em relatórios contábeis de uma amostra de 60 companhias que exercem atividades potencialmente poluidoras (petroquímica, siderurgia e metalurgia, papel e celulose, energia elétrica, alimentos, transportes, mecânica, saneamento, mineração e têxtil).
Freitas e Oleiro (2011)	Em sua pesquisa, os autores investigaram o modo como 40 empresas listadas na BM&FBOVESPA no ano de 2008 evidenciaram as variáveis da gestão ambiental no conjunto das Demonstrações Financeiras. Eles observaram algumas evidenciações de naturezas ambientais, entretanto não encontraram nenhuma evidenciação nas demonstrações contábeis.
Fernandes (2013)	O autor verificou os fatores que influenciaram o <i>disclosure</i> ambiental das empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa entre 2006 e 2010. O trabalho utilizou a análise de conteúdo nas notas explicativas, relatórios ambientais e da administração. Os resultados evidenciaram que apenas o tamanho da companhia influencia positivamente o nível de evidenciação ambiental e que a variável Novo Mercado e endividamento impulsionaram negativamente o <i>disclosure</i> ambiental, não corroborando os estudos que encontraram relação positiva entre essas variáveis e o <i>disclosure</i> voluntário.
Moreira <i>et al.</i> (2014).	O estudo contribuiu para fortalecer o debate acerca do poder explicativo da teoria da legitimidade no que diz respeito aos fatores que influenciam a divulgação voluntária de informações socioambientais. Os autores realizaram uma pesquisa descritiva cuja amostra foi de gestores de cinco das dez maiores companhias do setor de energia elétrica que operam no Brasil.

3. Procedimentos metodológicos

O presente trabalho teve como objetivo identificar a significância dos valores das contingências passivas e provisões ambientais evidenciadas por empresas que negociam suas ações na BM&FBovespa. Em função deste objetivo, e de acordo com Gil (2002), esta pesquisa é classificada como descritiva, pois procura descrever as características de determinadas populações ou fenômenos ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto aos procedimentos, foi realizado um levantamento, que, segundo Raupp e Beuren (2003), os dados referentes a este tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de uma população ou universo que se deseja conhecer.

Pode ser classificada ainda como documental, que para Gil (2002) baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico e podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Para a realização deste estudo, foram utilizadas as informações divulgadas no Formulário de Referência – FR de 2012, ano base 2011. Para a seleção da amostra intencional, foram selecionadas as 299 empresas brasileiras com ações negociadas na BM&FBovespa que exercem atividades consideradas potencialmente poluidoras de acordo com a Lei nº 10.165/2000 que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente³. Tais atividades são divididas em três níveis de poluição: alto, médio e baixo. Este estudo limitou-se a investigar as empresas que exercem atividades de alto grau e médio grau, já que estas tendem a possuírem mais passivos ambientais se comparadas às empresas que

exercem atividades de baixo grau de poluição. As categorias que fazem parte do nível de poluição alto são: Extração e Tratamento de Minerais; Indústria Metalúrgica; Indústria de Papel e Celulose; Indústria de Couros e Peles; Indústria Química e Transporte, Terminais, Depósitos e Comércio. Já as categorias consideradas de médio grau de poluição são: Indústria de Produtos Minerais Não Metálicos; Indústria Mecânica; Indústria de material Elétrico, Eletrônico e Comunicações; Indústria de Material de Transporte; Indústria de Madeira; Indústria Têxtil, de Vestuário, Calçados e Artefatos de Tecidos; Indústria do Fumo; Indústria de Produtos Alimentares e Bebidas; Serviços de Utilidade e Uso de Recursos Naturais.

Este total representa 60% das empresas listadas na BM&FBovespa, todavia, em função de 4 companhias não apresentarem seus FR no site, a amostra deste estudo é formada por 295 empresas.

Foram extraídos da página eletrônica da BM&FBovespa arquivos do FR de 2012. Os itens do FR analisados são: 4.3 – Processos judiciais, administrativos ou arbitrais não sigilosos e relevantes; 4.4 – Processos judiciais, administrativos ou arbitrais não sigilosos cujas partes contrárias sejam administradores, ex-administradores, controladores, ex-controladores ou investidores; 4.5 – Processos sigilosos relevantes; 4.6 – Processos judiciais, administrativos ou arbitrais repetitivos ou conexos, não sigilosos e relevantes em conjunto; e 4.7 – Outras contingências relevantes.

Com o intuito de identificar a relevância das contingências ambientais e verificar o possível impacto na situação econômica das empresas, utilizou-se como

³ Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000 (2000). Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Brasília, DF. Retrieved October 15, 2012 from https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10165.htm

fator de relevância a divisão entre as contingências ambientais e provisões com o lucro líquido, demonstrando o quanto os passivos contingentes representam financeiramente para as empresas da amostra. Para o cálculo da significância das contingências ambientais por setor, foram utilizadas apenas as contingências ambientais (possíveis e remotas), com o intuito de analisar o impacto no lucro líquido das empresas, ao imaginarmos que essas contingências tivessem sua probabilidade de ocorrência como provável e devessem ser provisionadas.

Para um melhor direcionamento da pesquisa, construiu-se a hipótese de que as médias das significâncias totais das contingências passivas ambientais e provisões são diferentes entre as empresas potencialmente poluentes de alto grau e de médio grau, a partir da análise de variância. A hipótese foi testada a partir da análise de variância a um nível de significância de 0,05.

Para analisar a sua divulgação, as contingências e provisões ambientais foram divididas em três tipos de evidenciação adaptadas conforme o estudo de Gray, Kouhy e Lavers (1995) em: 1 – Evidenciação Monetária (EM): as empresas divulgam suas contingências e provisões de forma quanto qualitativa como monetariamente; 2 – Evidenciação Não Monetária (ENM): as empresas divulgam suas contingências e provisões apenas de forma qualitativa, sem valorar monetariamente as mesmas; 3 – Evidenciação Monetária e Não Monetária (EMNM): as empresas divulgam suas contingências e provisões de forma qualitativa e monetária parcialmente, ou seja, algumas contingências são evidenciadas com valores monetários enquanto outras são descritas apenas qualitativamente, sem evidenciação monetária.

4. Resultados

Do total de 295 empresas pesquisadas, 15% exercem atividades potencialmente poluentes de alto

grau e o restante, 85% empresas, exercem atividades potencialmente poluentes de médio grau, conforme lei brasileira que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Para identificar se a significância das contingências passivas e provisões ambientais (CPPA) possui diferenças entre os dois grupos de empresas (com alto grau de atividades potencialmente poluidoras e com médio grau de atividades potencialmente poluidoras), aplicou-se a análise de variância. Os testes de análise revelam como resultado os dados apresentados na Tabela 1.

Pelos resultados obtidos, verifica-se que as empresas de médio grau evidenciaram uma média de contingências ambientais de 0,1375 (13,75% em relação ao Lucro Líquido), enquanto que as empresas de alto grau evidenciaram contingências ambientais no valor médio de 0,6057 (60,57% em relação ao Lucro Líquido). Comparando apenas as médias, existe uma forte evidência de que empresas poluidoras de alto grau teriam uma significância média maior em relação às empresas potencialmente poluidoras de médio grau.

Contudo, a partir da análise de variância, pode-se concluir que as médias entre os grupos analisados não podem ser consideradas estatisticamente diferentes, num intervalo de confiança de 95%. Pelo “valor-P”, verifica-se que a probabilidade de que as médias das significâncias das contingências ambientais dos dois grupos de empresas sejam iguais, está próximo a 11,14% (0,1114), o que revela que as médias são diferentes quando se diminui o intervalo de confiança para 88%. Mesmo que não se possa afirmar, num intervalo de confiança de 95%, que o grau das atividades poluentes seja um fator que possa explicar a variabilidade da significância das contingências ambientais evidenciadas, observa-se que os valores dos testes estatísticos estão próximos de confirmar esta hipótese.

Tabela 1. Análise de variância da significância total das contingências e provisões ambientais

Grupo	Contagem	Soma (CPPA/LL)	Média (CPPA/LL)	Variância (CPPA/LL)		
Empresas potencialmente poluidoras de médio grau	252	34,6401	0,1375	1,5944		
Empresas potencialmente poluidoras de alto grau	43	26,0444	0,6057	12,5095		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	8,0529	1	8,0529	2,5491	0,1114	3,8734
Dentro dos grupos	925,6050	293	3,1591			
Total	933,65788	294				

Gráfico 1. Empresas que não divulgaram contingências ambientais

Deste montante, 203 empresas, que representam 69% do total, não evidenciaram em seus Formulários de Referência – FR nenhuma contingência ambiental, conforme Gráfico 1. Tais resultados inferem que a maior parte das empresas não divulga contingências passivas e provisões ambientais, mesmo exercendo atividades que são consideradas potencialmente poluentes. Destacam-se as empresas com alto grau potencialmente poluidor, onde 58% deste grupo não evidenciam este tipo de informação.

Dentre elas encontram-se empresas do setor de metalurgia e siderurgia, como a Cia Siderúrgica Nacional. Notícias apontam que o Ministério Público Federal moveu ação civil pública contra a companhia no valor de R\$ 87,1 milhões, por danos ambientais causados

por depósito irregular de resíduos industriais perigosos, que já vinha ocorrendo no ano de 2011 (Gomide, 2012). Cabe salientar o montante financeiro representativo da ação que não consta no FR da empresa. Outro caso é o da indústria petroquímica, a Braskem, que foi multada pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente de Maceió em mais de R\$ 2 milhões devido à intoxicação de mais de cem pessoas a partir de um vazamento no ano de 2011 (Ciclo Vivo, 2011). Todavia, nenhuma informação foi divulgada a respeito de contingências ambientais em seu FR.

Por outro lado, algumas empresas relatam que não possuem contingências e processos que sejam relevantes, e que não foram listados outros processos por razões de materialidade. Isto é, contingências de

pequeno volume financeiro, consideradas não relevantes para as empresas, não foram evidenciados aos *stakeholders*. Os achados de Aharony e Dotan (2004) demonstram que os usuários externos são, em média, mais conservadores comparados aos gestores que preparam as demonstrações contábeis e aos auditores em relação aos julgamentos de mensuração e de expressões de probabilidades ligados às contingências. Os autores comentam que tal fato pode acarretar na omissão de informações de contingências por parte dos preparadores das demonstrações financeiras que podem ser consideradas relevantes aos usuários. Então, essas contingências, que não são consideradas relevantes para as empresas, deveriam ser omitidas aos usuários externos, já que os mesmos podem ter uma opinião distinta a respeito da relevância ou não das mesmas?

Quanto à evidenciação das contingências ambientais, conforme regulamentação brasileira, a possibilidade de ocorrência dos eventos acarreta em tipos de evidenciação diferenciados. Se um evento for considerado como sendo provável que ocorra, então o mesmo deve ser reconhecido no balanço patrimonial como passivo. Caso o evento seja caracterizado como possível de ocorrer, então será somente divulgado qualitativa e monetariamente em notas explicativas. E quando o evento possuir uma chance remota de ocorrer, nenhuma evidenciação é exigida, nem qualquer reconhecimento.

Das empresas (92) que evidenciaram informações a respeito das contingências ambientais, percebe-se que a maior parte evidencia monetariamente provisões (contingências prováveis). O que surpreende são as empresas, que representam cerca de um terço do total, que não evidenciaram monetariamente suas provisões (ou algumas delas), pois o montante já foi mensurado e já reconhecido ao resultado do período. Além disso,

29% das empresas também não divulgam monetariamente contingências possíveis, evidenciação essa contrária ao que consta na regulamentação brasileira, no qual deveria haver uma divulgação qualitativa e monetária.

Tabela 2. Evidenciação ambiental

Tipos de evidenciação	Tipos de probabilidade			
	Provável	Possível	Remota	Probabilidade não evidenciada
EVM	23	30	22	9
EVNM	9	9	15	16
EVMNM	2	3	4	0
Total de empresas	34	42	41	25

Ainda, 27% das empresas não divulgaram a probabilidade das contingências ambientais, e, deste montante, quase dois terços não evidenciaram tais contingências monetariamente. Ou seja, apenas descreveram a existência de contingências ambientais passivas sem mencionar suas probabilidades e seus valores monetários. Esta questão pode prejudicar a tomada de decisão dos usuários externos, já que esse tipo de divulgação superficial impede uma análise aprofundada dos eventos que já ocorreram e que podem ocorrer no futuro e o quanto tais eventos podem impactar financeiramente.

Enquanto parte das empresas não divulgam informações obrigatórias, outras evidenciam contingências remotas, divulgação esta considerada voluntária, já que não há nenhuma exigência de evidenciação a respeito deste tipo de probabilidade de ocorrência. Destaca-se, ainda, que a maior parte das empresas divulga o montante financeiro valorado para essas contingências.

Tabela 3. Probabilidades das contingências e seus montantes (em reais)

Probabilidades de contingências	Percentual	Média (R\$)	Mediana (R\$)
Contingências prováveis	2,2%	16.573.617,32	2.770.000,00
Contingências possíveis	7,0%	40.728.634,62	11.563.000,00
Contingências remotas	90,4%	669.090.371,48	9.664.500,00
Contingências com probabilidade não evidenciadas	0,4%	8.669.816,33	7.000.000,00
Contingências totais	100,0%	320.546.056,35	10.546.173,50

Grande parte das contingências ambientais são decorrentes de recuperação dos danos ambientais em área de preservação permanente, de incêndios e queima da palha da cana-de-açúcar, de corte irregular de árvores de espécie ameaçada de extinção, da retirada sem autorização de parte de vegetação em área de preservação permanente, do transporte e venda de árvores em desacordo com as normas ambientais, da poluição e degradação ambiental de rios, entre outros.

Como visto na Tabela 3, as contingências remotas são as mais representativas. Já as prováveis, que já foram provisionadas e já afetaram os demonstrativos contábeis (redução do lucro e redução de ativo ou aumento de passivo) são as menos representativas. A partir da comparação entre as médias e medianas, percebe-se que existem poucas contingências com valores bastante significativos se comparados com a maioria das contingências evidenciadas.

A significância financeira das contingências ambientais por setor é alcançada através da divisão entre as Contingências Ambientais (CA) com o Lucro Líquido (LL), demonstrando o quanto os passivos contingentes representam financeiramente para as empresas da

amostra. Como as contingências prováveis já foram provisionadas e já impactaram financeiramente as demonstrações contábeis, a Tabela 4 traz os resultados encontrados relativos ao ano de 2011 de contingências possíveis e remotas por setor.

Tabela 4. Significância das contingências ambientais por setor

Sector	Quantidade de empresas que evidenciam CA	Total das empresas da amostra	CA/LL médio	Mediana
Energia elétrica	18	65	143,05%	6,58%
Transporte	7	33	27,24%	6,33%
Alimentos Processados	3	24	2,31%	0,55%
Papel e celulose	4	7	41,97%	41,44%
Bens industriais	4	28	90,45%	92,36%
Construção e engenharia	3	52	10,59%	0,46%
Minerais metálicos	3	5	774,15%	0,08%
Água e saneamento	2	6	38,27%	38,27%
Químicos	2	8	22,23%	22,23%
Outros	6	67	11,13%	9,42%
Total	52	295	112,39%	9,53%

Quanto aos setores das empresas que evidenciaram contingências ambientais, destaca-se o de energia elétrica, que representa 35% das empresas. No entanto, o setor de minerais metálicos é formado por 5 empresas, dentre as quais 3 (60%) divulgaram contingências ambientais, grupo este considerado potencialmente poluente de alto grau. Deste grupo, a empresa MMX possuía uma significância de 2.322% de contingências ambientais em relação ao prejuízo líquido do ano de 2011. Ao imaginarmos o impacto que essas contingências causariam se todas tivessem sua probabilidade de ocorrência como provável e devessem ser

provisionadas, observa-se que o prejuízo da companhia passaria de R\$ 2 milhões para cerca de R\$ 52 milhões.

Outro caso que deve ser mencionado é o da empresa Cesp do setor energético, que passaria de um lucro de mais de R\$ 108 milhões para um prejuízo de quase R\$ 2 bilhões. Os resultados encontrados mostram, ainda, que um quarto das empresas teriam seus lucros reduzidos em mais de 50% ou até mesmo obteriam prejuízos. Por outro lado, 47% das empresas possui uma significância de até 7% em relação ao lucro líquido. Os resultados do estudo de Ferreira, Borba e Rosa (2014) são semelhantes, demonstrando que 17% das empresas que negociam ações na NYSE teriam seus lucros reduzidos em mais da metade ou até mesmo obteriam prejuízos se as contingências ambientais tivessem sua probabilidade de ocorrência reclassificadas para provável e devessem ser provisionadas.

Dessa, forma infere-se que a maior parte das empresas possui uma significância de contingências passivas ambientais baixa se relacionadas ao lucro líquido das empresas, ou seja, os efeitos econômicos que os passivos contingentes podem causar nas empresas pode não ser relevante para grande parte das empresas, por outro lado, para algumas a ocorrência de eventos futuros que impactem no efetivo pagamento dos passivos podem refletir numa redução considerável do lucro ou até mesmo passar a obter prejuízo.

5. Considerações finais

A presente pesquisa teve como objetivo identificar a significância dos valores das contingências passivas e provisões ambientais evidenciadas em empresas que negociam suas ações na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBovespa S.A. Observou-se que, das empresas analisadas, 15% exercem atividades potencialmente poluentes de alto grau e o restante (85%)

das empresas tem atividades potencialmente poluentes de médio grau. Nesse mérito, o Brasil evidencia que, mesmo com abundância de recursos naturais, a quantidade de empresas altamente poluidoras é baixa, e revela seu papel de mantenedora da maior riqueza natural do planeta, mesmo sendo um país emergente “na busca por capital”.

A sociedade brasileira exige cada vez mais que as organizações posicionem-se em relação às suas atividades e às questões ambientais, deste modo cria leis ambientais e regulamentações de evidenciação ao mercado acionário, como é o caso do Formulário de Referência – FR, para manter o equilíbrio econômico e o ambiental. Por outro lado, é preocupante a informação de que 69% do total das empresas poluidoras nos níveis médio e alto não evidenciam em seus Formulários de Referência – FR nenhuma contingência ambiental. Como fator crítico, destacam-se as empresas potencialmente poluidoras de alto grau, onde 58% deste grupo não evidenciam este tipo de informação.

Mesmo sendo criados diferentes mecanismos para divulgação das contingências no FR, as empresas não as elaboram de maneira correta e não evidenciam todos os riscos ambientais que estão expostos. Notícias na mídia brasileira revelam que algumas empresas foram autuadas por danos ambientais, com valores significativos, mas na verificação dos documentos não havia divulgação de valores destas contingências. O que surpreende é que, enquanto algumas empresas que não evidenciaram monetariamente suas provisões e contingências com probabilidade possíveis, evidenciam essa obrigatória de acordo com a regulamentação brasileira, outras evidenciam contingências remotas, qualitativa e/ou monetariamente, divulgação esta considerada voluntária, já que não existe nenhuma exigência de evidenciação para este tipo de probabilidade de ocorrência.

Quanto à significância total das contingências ambientais (prováveis, possíveis e remotas) do total das empresas analisadas, mesmo que não se possa afirmar, num intervalo de confiança de 95%, que o grau das atividades poluentes seja um fator que possa explicar a variabilidade da significância das contingências ambientais evidenciadas, observa-se que os valores dos testes estatísticos se aproximam da confirmação desta hipótese.

Quanto ao impacto que as contingências causariam se todas tivessem sua probabilidade de ocorrência como provável e devessem ser provisionadas, observa-se que 25% das empresas teriam seus lucros reduzidos em mais da metade e até mesmo obteriam prejuízos. Por outro lado, cerca de metade das empresas possui uma significância de até 7% em relação ao lucro líquido, inferindo-se que a relevância das contingências passivas ambientais para maior parte das empresas é baixa se relacionadas ao lucro líquido das mesmas.

Referências

- Aharony, A. & A. Dotan (2004). A comparative analysis of auditor, manager and financial analyst interpretations of SFAS 5 disclosure guidelines, *Journal of Business Finance & Accounting*, 31, pp. 475-504.
- Ali, A., & L-S. Hwang. (2000). Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data. *Journal of Accounting Research*, 38 (1), pp. 1-21.
- Arantes, E. (2006). Investimento em responsabilidade social e sua relação com o desempenho econômico das empresas. *Conhecimento Interativo*, 2(1), 03-09.
- Ball, R., Kothari, S. P. & A. Robin (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting & Economics*, 29, 01-51.
- Barniv, R., M. J. Myring & W. B. Thomas (2005). The association between the legal and financial reporting environments and forecast performance of individual analysts. *Contemporary Accounting Research*, 22(4).
- Belkaoui, A. (1976). The impact of the disclosure of the environmental effects of organizational behavior on the market. *Financial Management (pré-1986)*, Winter (5,4), ABI/INFORM Global, 26.
- Buccina, S., D. Chene & J. Gramlich (2013). Accounting for the environmental impacts of Texaco's operations in Ecuador: Chevron's contingent environmental liability disclosures. *Accounting Forum*, 37, 110-123.
- Burgwal, D. & J. O. V. Rui (2014). Determinantes da divulgação ambiental em companhias abertas holandesas. *Rev. contab. finanç.* 25(64).
- Capriotti, K.. & B. E. Waldrup (2005). Miscommunication Of Uncertainties In Financial Statements: A Study Of Preparers And Users. *Journal of Business & Economics Research*, 3(1), 33-46.
- Calixto, L., R. R. Barbosa & M. B. Lima (2007). Disseminação de informações ambientais voluntárias: Relatórios contábeis versus internet. *R. Cont. Fin. da USP. Edição 30 Anos de Doutorado*, 84-95.
- Cho, C. H., R. W. Roberts & D. M. Patten (2010). The language of US corporate environmental disclosure. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 431-443.
- Cho, C. H., M. Freedman & D. M. Patten (2012). Corporate disclosure of environmental capital expenditures: A test of alternative theories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(3).
- Ciclo Vivo (2011). *Secretaria de Meio Ambiente multa Braskem por infringir normas ambientais*. Retrieved November 06, 2012 from http://www.ciclovivo.com.br/noticia.php/2768/secretaria_de_meio_ambiente_multa_braskem_por_infringir_normas_ambientais/www.endereço eletrônico
- Cohen, M. A., S. A. Fenn & S. Konar (1997). Environmental and financial performance: are they related? *Vanderbilt University*, Nashville, TN, May. Retrieved november 16, 2012 from <http://www.vanderbilt.edu/vcems/papers/irrc.pdf>
- Davison, R. A. & H. H. Chrisman (1994). Translations of uncertainty expressions in Canadian accounting

- and auditing standards. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.*, 3(2), 187-203.
- Deegan, C. (2002). The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 282-311.
- Doupnik, T. S. & M. Richter (2003). Interpretation of uncertainty expressions: A cross-national study. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 15-35.
- Du, N. & K. Stevens (2011). Numeric-to-verbal translation of probability expressions in SFAS 5. *Managerial Auditing Journal*, 26, 248-262.
- Du, N., K. Stevens & J. McEnroe (2011). Improving consistency in interpreting SFAS 5, with Kevin Stevens and John McEnroe, *Research in Accounting Regulation*, 23, 67-70.
- Emby, C. & R. A. Davison (1998). The Effects of Engagement Factors on Auditor Independence: Canadian Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7(2), 163-218.
- Fernandes, S. M. (2013). Fatores que influenciam o *disclosure* ambiental: Um estudo nas empresas brasileiras no período de 2006 a 2010. *Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5(2)*, 250-267.
- Fernandez, D. P., Andrews, C. P., Conrecode, J. R. (2012) Reporting Contingencies: Environmental Liabilities. *Journal of Business Case Studies*, 8(2), March/April.
- Financial Accounting Statement Board (1975). Statement of Financial Accounting Standards nº 05 (FAS 5): Accounting for contingences. Retrieved October 16, 2012 from <http://www.fasb.org/pdf/fas5.pdf>
- Ferreira, A. C. S. & A. L. Bufoni (2006). A assimetria informacional do risco ambiental nas demonstrações financeiras: um estudo comparativo Brasil x Eua. *Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro*. Revista nº 29 - agosto/outubro.
- Ferreira, D. D. M., J. A. Borba & C. A. Rosa (2014). As contingências ambientais das empresas estrangeiras que publicam suas demonstrações financeiras em IFRS no mercado norte americano. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 134-254.
- Freedman, M. & B. Jaggi (1982). Pollution disclosures, pollution performance and economic performance. *Omega The International Journal of management Science*, 10(2), 167-176.
- Freitas, D. P. S. & W. N. Oleiro (2011). Contabilidade ambiental: A evidenciação nas demonstrações financeiras das empresas listadas na BM&FBovespa. REUNIR – *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(2), 65-81.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Gleason, C. A. & L. F. Mills (2002). Materiality and Contingent Tax Liability Reporting. *The Accounting Review*, 77(2), 317-342.
- Gomide, R. (2012). Ação do MPF cobra R\$ 87 milhões da CSN por depósito de resíduos perigosos. *Journal O Dia*. Rio de Janeiro. Retrieved November 06, 2012 from <http://odia.ig.com.br/portal/rio/a%C3%A7%C3%A3o-do-mpf-cobra-r-87-milh%C3%B5es-da-csn-por-dep%C3%B3sito-de-res%C3%ADduos-perigosos-1.459435>
- Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism: Na exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organization and Society*, 17(5), 399-425.
- Gray, R. (2000). Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting & attestation: A personal perspective. Centre for Social and Environmental Accounting Research. Retrieved November 06, 2012 from http://www.st-andrews.ac.uk/media/CSEAR_dps-socenv-curdev.pdf
- Gray, R. (2002). The social accounting project and accounting organizations and society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687-708.
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose

- value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793-819.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability ... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 47-62.
- Gray, R., R. Kouhy & S. Lavers (1995). Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 78-101.
- Gray, R. & J. Bebbington (2000). Environmental Accounting, Managerialism and Sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting? Retrieved November 06, 2012 from <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-sustain-envaccman.html>
- Guenther, D. & D. Young (2000). The association between financial accounting measures and real economic activity: a multinational study. *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), pp. 53-72.
- Hoffman, V. B. & J. B. Patton (2002). How are loss contingency accruals affected by alternative criteria reporting and incentives. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 151-167.
- Hope, O. K. (2003) Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts Forecast Accuracy: An International Study. *Journal of Accounting Research*, 41(2).
- Hughes, S. B., Anderson, A., Golden, S. (2001). Corporate Environmental Disclosures: Are They Useful in Determining Environmental Performance? *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, pp. 217-240.
- Hung, M. (2000). Accounting Standards and Value Relevance of Financial Statements: An International Analysis. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3).
- Ingram, R. W., Frazier, K. (1980). Environmental Performance and corporate disclosure. *Journal of Accounting Research*, 18(2), 614-622.
- Karagozoglu, N. & M. Lindell (2000). Environmental management: testing the win-win model. *Journal of Environmental Planning and Management*, 43(6), 817-829.
- Kennedy, J., T. Mitchell & S. E. Sefcik (1998). Disclosure of Contingent Environmental Liabilities: Some Unintended Consequences? *Journal of Accounting Research*, 36(2), 257-277.
- Kieso, D. E., J. J. Weygandt & T. D. Warfield (2012). *Intermediate Accounting*. 14th ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Mathews, M. R. (1997). Twenty five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accountability, Auditing and Accountability Journal*, 10(4), 481- 531.
- Mathews, M. R. (2003). A brief description and preliminary analysis of recent social and environmental accounting research literature. *Indonesian Management and Accounting Research*, 2(2), pp. 197- 264.
- Mathews, M. R. (2004). Developing a matrix approach to categorise the social and environmental accounting research literature, *Qualitative Research in Accounting and Management*, 1(1), 30-45.
- Moreira, N. B. *et al.* (2014). Fatores que Impactam a Divulgação Voluntária de Informações Socioambientais na Percepção dos Gestores. REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, 4(1), 62-82, 2014.
- Nelson M. W., Kinney W. R. (1997). The effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments, *The Accounting Review*, 72(2), 257-274.
- Neu, D., Warsame, H., Pedwell, K. (1998). Managing public impressions: Environmental disclosures in annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 265-282.
- Parker, L. (2005). Social and environmental accountability research: a view from the commentary box. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(6), 842-861.
- Parker, L. (2011). Twenty-one years of social and environmental accountability research: A coming of age. *Accounting Forum*, 35, 1-10.

- Razeed, A. & B. Considine (2003). *Green Companies – Do they exist on the web?* Retrieved November 06, 2012 from www.aaanz.org/Web2002/accepted%20papers/razeeda.pdf.
- Tsakumis, G. T. (2007) The influence of culture in accountant's application of financial reporting es. *Abacus*, 43(1).
- Watanabe, M. (2009). *Guia do Valor Econômico das Disputas Tributárias*. Editora Globo, 1.
- Wiseman, J. (1982). An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organization and Society*, 7(1), 553-563.

Fecha de recepción: 28 de noviembre de 2013

Fecha de aceptación: 13 de noviembre de 2014

Correspondencia: dminatti@terra.com.br

jalonso@cse.ufsc.br

carolaguiarrosa@gmail.com

e.fernando@cse.ufsc.br

ADMINISTRACIÓN

Efectos del cambio climático en la economía, el comercio internacional y la estrategia empresarial

Franklin Duarte Cueva

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Ciencias Administrativas

El impacto del cambio climático produce variaciones en la producción de bienes y servicios, modifica los patrones de consumo de los compradores, afecta las estrategias de los empresarios privados e influye en las políticas ambientales de los gobiernos. En este contexto, la rentabilidad esperada por los accionistas o socios puede no lograrse debido a factores incontrolables, que muchas veces generan amenazas u oportunidades para las empresas, según la industria en la que operen. Por otro lado, el comercio internacional es afectado por el cambio climático al aumentar las exigencias sanitarias de parte de los gobiernos, las asociaciones de negocios retail y los consumidores. Esta situación conduce a redefinir estrategias de negocios y a la implementación de normas, por parte de organismos internacionales relacionados directa o indirectamente al cambio climático, en la búsqueda de adaptar o mitigar sus efectos sobre la vida en el planeta.

Palabras clave: cambio climático, ambiente, gases de efecto invernadero, alimentos orgánicos, huella de carbono, estrategia empresarial

Effects of climate change on the economy, international trade and the business strategy

The impact of climate change produces variations in the production of goods and services, modifies consumption patterns of buyers, affects the strategies of private companies and influences the environmental policies of governments. In this context, the return expected by shareholders or partners cannot be achieved due to uncontrollable factors that often generate threats or opportunities for companies, according to which industry they operate. On the other hand, international trade is affected by climate change by increasing sanitary and phytosanitary requirements of governments, retail business associations and consumers. This situation leads to redefine business strategies and to the implementation of standards by international organisms, directly or indirectly related to climate change, seeking to adapt or mitigate its effects on life in the planet.

Keywords: Climate change, environment, greenhouse gases, organic foods, carbon footprint, business strategy

Efeitos das mudanças climáticas sobre a economia, o comércio internacional e a estratégia de negócios

O impacto da mudança climática produz variações na produção de bens e serviços, modifica os padrões de consumo dos compradores, afeta as estratégias dos empresários privados e influencia as políticas ambientais dos governos. Neste contexto, a rentabilidades esperada pelos acionistas ou sócios não pode ser alcançada devido a fatores incontroláveis, que muitas vezes geram ameaças ou oportunidades para as empresas, de acordo com o setor em que atuam. Por outro lado, o comércio internacional é afetado pelas mudanças climáticas através do aumento dos requisitos de saúde dos governos, associações de empresas varejistas e consumidores. Isto leva a as organizações internacionais a redefinir estratégias de negócios e as normas, direta ou indiretamente relacionados às mudanças climáticas, procurando adaptar-se ou atenuar seus efeitos sobre a vida no planeta.

Palavras-chave: mudança climática, ambiente, gases de efeito estufa, alimentos orgânicos, pegada de carbono, estratégia de negocios

1. El cambio climático

Existen varias definiciones sobre cambio climático propuestas por entidades internacionales. En este sentido, el Centro Euro-Mediterráneo sobre el Cambio Climático (2013) define al cambio climático como el «cambio del clima atribuido directa o indirectamente a actividades humanas que alteran la composición de la atmósfera mundial, y que viene a añadirse a la variabilidad natural del clima observada durante periodos de tiempo comparables». El Panel Intergubernamental sobre Cambio Climático (s.f.) —IPCC, por sus siglas en inglés— lo define como

El cambio del clima, tal como se entiende en relación con las observaciones efectuadas, se debe a cambios internos del sistema climático o de la interacción entre sus componentes, o a cambios del forzamiento externo debidos a causas naturales o a actividades humanas.

En general, no es posible determinar claramente en qué medida influyen cada una de esas causas. En las proyecciones de cambio climático del IPCC, se suele tener en cuenta únicamente la influencia ejercida sobre el clima por los aumentos antropógenos de los gases de efecto invernadero y por otros factores relacionados con los seres humanos. A continuación, se describen los gases que generan el efecto invernadero.

Tabla 1. Gases de efecto invernadero (GEI)

Descripción del gas	Fórmula molecular
Dióxido de carbono	CO ₂
Metano	CH ₄
Óxido nitroso	N ₂ O
Hidrofluorocarbonos	HFC
Perfluorocarbonos	PFC
Hexafluoruro de azufre	SF ₆

Fuente: Organización de las Naciones Unidas (1998). Elaboración propia.

Como corolario, Vega (2008) propone

El sistema económico se convierte en una de las fuerzas más poderosas de cuantas se ocultan tras la aparente racionalidad de nuestra civilización actual, pero donde el deterioro medioambiental es cada día más evidente y lógicamente tiene un origen común: la relación entre la civilización y el equilibrio de la tierra (p. 27).

2. Principales entidades y acuerdos internacionales relacionados al cambio climático

Las trágicas consecuencias del cambio climático —como son el calentamiento global, el aumento de desastres naturales, las pérdidas de cosechas, la aparición de nuevas plagas y enfermedades, entre otros— trajeron como resultado una mayor sensibilización por parte de organismos no gubernamentales, la sociedad, organismos internacionales y los gobiernos. Ante esta situación, podemos resaltar las siguientes entidades y acuerdos:

2.1. Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA)

Por sus siglas en inglés, se le conoce como UNEP (*United Nations Environment Programme*). Esta es una organización de las Naciones Unidas que tiene como misión proporcionar liderazgo y promover la asociatividad en el cuidado del medio ambiente, a través de la inspiración e información (*United Nations Environment Programme*, s.f.); de este modo, permite a los pueblos y las naciones mejorar su calidad de vida sin comprometer la de las generaciones futuras. De igual modo, «proporciona orientación y asesoramiento a los gobiernos en la reducción de las emisiones de gases con efecto invernadero y en prepararse para las consecuencias de un clima cambiante» (*United Nations Environment Programme*, s.f.). Asimismo, ayudó a

desarrollar los acuerdos internacionales sobre el cambio climático y realiza estudios especializados sobre el tema ambiental a nivel mundial (United Nations Environment Programme, s.f.).

2.2. Organización Meteorológica Mundial (OMM)

Por sus siglas en inglés se le conoce como WMO. La Organización Meteorológica Mundial (OMM, s.f.)

es un organismo especializado de las Naciones Unidas y es el portavoz autorizado acerca del estado y el comportamiento de la atmósfera terrestre, su interacción con los océanos, el clima que produce y la distribución resultante de los recursos hídricos. La OMM cuenta con 191 Estados y Territorios Miembros (desde el 1 de enero de 2013).

Asimismo, la OMM (s.f.) declara:

Como el tiempo, el clima y el ciclo del agua no conocen fronteras nacionales, la cooperación internacional a escala mundial es esencial para el desarrollo de la meteorología y la hidrología operativa, así como para recoger los beneficios derivados de su aplicación. La OMM proporciona el marco en el que se desarrolla esta cooperación internacional.

2.3. Panel Intergubernamental sobre Cambio Climático

Conocido por sus siglas en inglés como IPCC, es «el grupo intergubernamental de expertos sobre el cambio climático establecido conjuntamente por la Organización Meteorológica Mundial (OMM) y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente» (PNUMA) en 1988 (Organización de las Naciones Unidas, 1998). Fue ratificado

por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la resolución 43/53. Su misión es proveer evaluaciones científicas comprensivas sobre la información científica, técnica y socioeconómica actual sobre el

riesgo de cambio climático provocado por la actividad humana, sus potenciales consecuencias medioambientales y socioeconómicas, y las posibles opciones para adaptarse a esas consecuencias o mitigar sus efectos (Intergovernmental Panel on Climate Change, s.f.).

Miles de científicos y expertos contribuyen voluntariamente escribiendo y revisando informes, que son a su vez revisados por representantes de todos los gobiernos (Intergovernmental Panel on Climate Change, s.f.).

2.4. Instituto de Recursos Mundiales

El Instituto de Recursos Mundiales, conocido por sus siglas en inglés como (WRI), es una organización independiente, sin fines de lucro, establecida en 1982. Tiene oficinas en Estados Unidos (Washington) y China (Beijing). El WRI se centra en la intersección del medio ambiente y el desarrollo socioeconómico. La institución va más allá de la investigación para poner las ideas en acción. En función de ello, trabaja a nivel mundial con los gobiernos, las empresas y la sociedad civil para crear soluciones transformadoras que protejan la tierra y mejoren la calidad de vida de las personas. Sus objetivos principales se orientan al cambio climático, energía, alimentos, bosques, agua y ciudades y transporte.

2.5. Protocolo de Montreal

De acuerdo con el Protocolo de Kioto de 1998, se entiende el Protocolo de Montreal como el tratado internacional diseñado para proteger la capa de ozono, mediante la reducción de la producción y el consumo de numerosas sustancias que se ha estudiado que reaccionan con el ozono y se cree que son responsables del agotamiento de la capa. Este fue aprobado en Montreal, el 16 de septiembre de 1987 y, posteriormente, ajustado y enmendado. A partir de ello, entró en vigencia el 1 de enero de 1989. La primera reunión de las partes se celebró en Helsinki en mayo de 1989.

Desde ese momento, el documento ha sido revisado en varias ocasiones, en 1990 (Londres), en 1991 (Nairobi), en 1992 (Copenhague), en 1993 (Bangkok), en 1995 (Viena), en 1997 (Montreal) y en 1999 (Pekín). Se cree que si todos los países cumplieran con los objetivos propuestos dentro del tratado, la capa de ozono podría recuperarse para el año 2050 (Organización de las Naciones Unidas, 1998).

2.6. Protocolo de Kioto sobre Cambio Climático

El Protocolo de Kioto «sobre el cambio climático es un protocolo de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), y un acuerdo internacional que tiene por objetivo reducir las emisiones de seis gases de efecto invernadero» (Organización de las Naciones Unidas, 1998, p. 3). El artículo 3 del Protocolo de Kioto estableció que

Las Partes incluidas en el anexo I se asegurarán, individual o conjuntamente, de que sus emisiones antropógenas agregadas, expresadas en dióxido de carbono equivalente, de los gases de efecto invernadero enumerados en el anexo A no excedan de las cantidades atribuidas a ellas, calculadas en función de los compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones consignados para ellas en el anexo B y de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo, con miras a reducir el total de sus emisiones de esos gases a un nivel inferior en no menos de 5% al de 1990 en el período de compromiso comprendido entre el año 2008 y el 2012 (Organización de las Naciones Unidas, 1998, p. 3).

El protocolo fue inicialmente adoptado el 11 de diciembre de 1997 en Kioto, Japón, pero no entró en vigor hasta el 16 de febrero de 2005 (Organización de las Naciones Unidas, 1998).

3. Cambio climático, desastres naturales y pérdidas económicas

El cambio climático ejerce influencia directa e indirecta sobre los indicadores macroeconómicos de los países. Según Artica *et al.* (2010)

El incremento en las temperaturas y la elevación en el nivel del mar ocasionará inundaciones en diferentes regiones del planeta como en las pequeñas islas del Caribe y del Pacífico, y en grandes ciudades costeras como Tokio, Nueva York, El Cairo y Londres. De la misma forma se pueden producir sequías debido a los cambios extremos en los microclimas y estas acentuar las pérdidas en las producciones agrícolas, así como incrementar el desplazamiento de personas, reducir el PBI y aumentar la pobreza de la región afectada (p. 26).

Esta es una realidad que se viene dando paulatinamente. Sin embargo, los políticos de las naciones industrializadas y sus poblaciones se han sensibilizado en mayor medida, y han tomado acciones más decididas para resolver la problemática.

Tabla 2. Muestra de desastres y pérdidas económicas acumuladas

Nombre del desastre	Ciudad y/o país	Pérdidas estimadas (USD)	Año de ocurrencia
Huracán Katrina	New Orleans (USA)	60 000 millones	2005
Terremoto	Pisco (Perú)	1300 millones	2007
Terremoto	Santiago (Chile)	30 0000 millones	2010
Tsunami	Sri Lanka	13 000 millones	2004
Terremoto	Haití	8000 millones	2010
Sequía	Santa Fe (Argentina)	500 millones	2012-2013

Fuente: Reuters (2014), Agence France-Presse (2014), DPA (2013), BBC (2013), Ineci (2013), Indeci (s.f.). Elaboración propia.

Según la Oficina de la Estrategia para la Reducción de Desastres (2013), un organismo de la ONU, en 2012, las pérdidas económicas por desastres fueron las más

altas de la historia: alcanzaron US\$ 138 000 millones. La «región más afectada fue América la cual registró el 63% de esos daños, debido principalmente al Huracán Sandy y a las sequías» (Oficina de la Estrategia para la Reducción de Desastres, 2013).

En cuanto a la Comunidad Andina de Naciones, esta sostiene, respecto al impacto del cambio climático en la subregión, que «al año 2025, el daño económico en los países de la Comunidad Andina significaría una pérdida aproximada de 30.000 millones de dólares anuales equivalentes al 4,5% del PBI, pudiendo comprometer el potencial de desarrollo de todos los países de la región» (2008, p. 22). Estas cifras son alarmantes y merecen, desde ahora, ser consideradas de manera individual y colectiva por los países miembros, puesto que es mucho más eficaz diseñar estrategias de prevención que enfrentar un descenso del PBI de los países de la subregión, lo cual produce un aumento de los niveles de pobreza.

Tabla 3. Pérdidas producto del cambio climático hacia el 2025

País	PBI total (*)	PBI total (**)	Pérdida	Pérdida relativa %
Bolivia	35.442	32.867	2575	7,3%
Colombia	318.037	303.811	14.226	4,5%
Ecuador	90.417	84.784	5633	6,2%
Perú	35.442	35.442	35.442	4,4%
Total	669.196	63.350	29.846	4,5%

(*) PBI total sin cambio climático para 2025

(**) PBI total con cambio climático para 2025

Fuente: Comunidad Andina de Naciones (2008). Elaboración propia.

Asimismo, la Comunidad Andina de Naciones (2008) afirma que

el estimado del daño económico es conservador dado que involucra principalmente daños proyectados en las industrias sensibles a variaciones climáticas: agricultura,

pesca, agroindustria, agua, electricidad e infraestructura. Las metodologías aplicadas por países desarrollados no incorporan otros costos que para la subregión son extremadamente importantes. Estos han sido incorporados conservadoramente, pero bajo la premisa que no se tiene información suficiente. Sobre ellos se requiere prioritariamente un estudio posterior – pérdidas en biodiversidad, cultura, paisajes, impactos en desorden e intranquilidad social (p. 22).

En realidad, las pérdidas económicas, a veces, no incluyen aspectos como gastos en salud, educación, deportes y cultura, así como otros relativos a la contracción del turismo, los daños ambientales, la reducción de las transacciones comerciales y el costo de oportunidad del capital que se pierde.

4. El cambio climático desde el punto de vista de los consumidores

En sentido general, la percepción y conciencia de los consumidores sobre los efectos del cambio climático en la vida de la humanidad guardan una estrecha correlación con el nivel de desarrollo económico y social alcanzado por cada país. Por ejemplo, Prochile toma en cuenta el desarrollo de las ventas de productos orgánicos en Alemania y, a partir de ello, menciona que «Actualmente Alemania se ha consolidado como el mercado más desarrollado y de mayor incremento en la demanda por este sector con una participación 27% del total de ventas de productos orgánicos de Europa» (2007, p. 6). Ello va de la mano con el hecho de que los consumidores europeos son especialmente sensibles al impacto que los productos que consumen ejercen sobre el medio ambiente. En la encuesta del Eurobarometer, se evidenció que

Un poco más de 8 de cada 10 ciudadanos de la UE consideran que el impacto de un producto sobre el medio ambiente es un elemento importante a la hora de deci-

dir qué productos comprar (34% «muy importante» y 49% «bastante importante»), sólo el 4% dijo que esto no es importante en absoluto (2009, p. 5).

En sentido específico, y de acuerdo con Kahle: «La gente frecuentemente compra productos que benefician el cumplimiento de sus valores» (Kahle & Kennedy, 1989, p. 9). Respecto a ello, Rokeach (1973) afirma que

Los valores son creencias que tienen un fuerte componente motivacional tales como cognitivo, afectivo y componentes de comportamiento. Los valores instrumentales son motivadores porque los modos idealizados de conducta están relacionados con los percibidos para ser instrumentos hacia el logro de los objetivos finales deseados (p. 14).

Estos dos últimos autores nos ayudan a perfilar de modo general el comportamiento del consumidor. En este contexto, Mohd Suki (2013) sostiene que «El comportamiento ecológico de los consumidores está relacionado con la sensibilidad del consumidor, la conciencia y respuesta a las preocupaciones ecológicas, grupos ambientales y los productos ecológicamente saludables tales como los alimentos orgánicos» (p. 725).

Desde otro ángulo, considerando el caso de los consumidores rumanos, Lubieniechi (2002) indica que

La mentalidad de los consumidores rumanos no ha sido (deliberadamente) educada y dirigida hacia el consumo de productos ecológicos, sin embargo, por diferentes razones, hay una tendencia tal, y ciertos aspectos que nos hacen creer que esta tendencia puede ser exitosamente desarrollada. Entre las razones de este comportamiento, se puede hablar de la conciencia de la necesidad de consumir productos saludables, seguros y de calidad, la imitación de la conducta de los consumidores en los países miembros de la Comunidad europea protege contra las consecuencias de los problemas como

la enfermedad denominada encefalopatía espongiiforme bovina (mal de las vacas locas). Esta posición implica que la educación sobre el consumo de productos ecológicos afecta directamente el comportamiento del consumidor (p. 343).

En este sentido, Tilikidou (2013) expresa que la

Protección del medio ambiente afecta indudablemente la calidad de vida. Entender el comportamiento de los consumidores suministra la base necesaria para las estrategias de las empresas socialmente responsables. Los funcionarios públicos encargados de los programas de protección del medio ambiente necesitan aumentar el locus de control (emoción de una persona sobre lo que determina el rumbo de su vida) y redefinir las actitudes de las personas, mientras eliminan su indiferencia hacia las cuestiones ambientales (p. 17).

A partir de ello, la autora resalta la necesidad de entender los efectos del medio ambiente sobre la vida de las personas; de parte de las empresas, la prioridad de comprender el comportamiento del consumidor y que los políticos se sensibilicen con el tema ambiental (Tilikidou, 2013). En torno a este tema, Rieffer y Hamm (2011) argumentan que

Considerando el precio de los productos orgánicos, las estrategias de marketing deben incluir medidas para suprimir las barreras de precios para consumidores jóvenes. Una propuesta experimental para esto podría ser la categoría de productos dulces. Por ejemplo, los productores y los comerciantes podría calcular relativamente bajos márgenes para dulces orgánicos que los jóvenes compran ellos mismos, principalmente (por ejemplo, goma de mascar, gelatinas). Comparativamente, márgenes más altos podrían ser planeados para los productos que los padres compran para sus hijos (y ellos mismos) al hacer sus compras semanales, como cereales para el desayuno o cremas para untar. En contraste con esto, los dulces que son principalmente comprados o compran los adultos (por ejemplo, abuelos) y funcionan como

regalos para los niños para ocasiones especiales (por ejemplo, barras de chocolate, productos navideños) podrían posicionarse en el segmento de precios más altos (p. 805).

Todo esto implica una clara definición del perfil del público objetivo y un profundo conocimiento de las motivaciones de compra de los consumidores. Gurau y Ranchhod (2005, p. 555) proponen una interesante estructura bidimensional para medir la atracción general que producen los mercados ecológicos en el extranjero.

5. El cambio climático desde un enfoque empresarial

Zutshi y Sohal (2003) señalan que

En la última década hemos sido testigos que el significado de la palabra medio ambiente adquiere una nueva acepción y definición, incorporando los aspectos ecológicos cruciales. Gracias a la creciente sensibilización de la comunidad por los accidentes y las catástrofes ambientales y la cobertura mediática de temas como el de Chernóbil, la tragedia de Bhopal o simplemente la contaminación generada por las plantas de fabricación de nuestras puertas de paso. Las organizaciones se han visto forzadas a desarrollar e implementar 'estrategias de ahorro de recursos naturales' si quieren sobrevivir en el mercado a largo plazo. Esta tendencia se puede encontrar en todos los sectores industriales y países, sin excepción (p. 133).

Ahora, las grandes empresas presentan anualmente sus reportes anuales de responsabilidad social y sostenibilidad, en los que se demuestra la trascendencia que tiene el tema ambiental en la estrategia empresarial. En el caso específico del mundo de los negocios privados, podemos identificar actividades de producción industrial, servicios, comercio y mixtas. Especialmente, la producción industrial o manufactura es una de las

actividades más directamente vinculadas con el cambio climático. Sobre este punto, Gutberlet (2000) sostiene que

La producción industrial ha contribuido a la mejora de nuestra calidad de vida. Para la mayoría de nosotros es difícil imaginar no tener acceso a los bienes de consumo que van desde la electrónica, textil, alimentos y bebidas hasta sofisticados medios de transporte y comunicación. Sin embargo, mientras el consumo usualmente no reconoce los costos ambientales involucrados porque son externalizados. Los sectores público y privado ya desfavorecidos de la sociedad tienen que soportar las consecuencias de la contaminación y la pérdida de la biodiversidad, los paisajes naturales y el patrimonio cultural. La manufactura aún depende principalmente de la extracción de recursos naturales y mucho menos del uso de materiales reciclados, se basa en la disponibilidad de energía y agua y frecuentemente requiere el espacio, la atmósfera, los ríos y los mares para absorber los residuos que producen (p. 225).

Por su parte, Gilpin (2003, p. 201) nos brinda un buen ejemplo de las pérdidas económicas debido a la contaminación del aire, bajo la siguiente descripción:

Tabla 4. Pérdidas económicas a causa de la contaminación del aire

- Costos por tratamiento médico de enfermedades debido a la contaminación
- Disminución de los ingresos por el ausentismo laboral
- Reducción de la productividad de la mano de obra
- Aumento de los costos de distribución por baja visibilidad
- Aumento de los costos de iluminación artificial
- Reparación de daños a edificios y otras estructuras
- Mayores costos de limpieza de los activos
- Pérdidas por daños a cosechas y vegetación ornamental
- Pérdidas por lesiones a animales de importancia económica
- Disminución del valor de las propiedades
- Costos adicionales de manufactura por contaminación de fuentes externas
- Pérdidas por la mala combustión de los hidrocarburos

Fuente: Adaptado de Gilpin (2003).

En general, el cuadro muestra las pérdidas monetarias y el aumento de los gastos y costos en las empresas, atribuibles explícitamente a la contaminación del aire. Ello puede verse incrementado si consideramos otros aspectos como la contaminación del agua, la deforestación de bosques, etc.

Durán (2007) sostiene que

El acercamiento de las empresas hacia la problemática ambiental ha venido condicionado, sobre todo, por la obligación de cumplir con la normativa ambiental y por la demanda que las empresas han recibido de su entorno más inmediato de los denominados grupos de presión o stakeholders (p. 82).

Ello es confirmado por Robbins y Coulter (2010), quienes manifiestan que,

conforme las empresas se vuelven 'más verdes', suelen publicar informes detallados sobre su desempeño ambiental. Alrededor de 1500 empresas de todo el mundo informan voluntariamente de sus esfuerzos en promover la sustentabilidad ambiental, con las pautas desarrolladas por Global Reporting Initiative (GRI) (p. 98).

En este contexto, frente a la regulación y a la contaminación ambiental, las empresas pueden adoptar cuatro posibles posturas:

Tabla 5. Posibles posturas de las empresas frente al problema ambiental

Postura reactiva	Postura acomodaticia
Postura de los stakeholders	Postura proactiva

Fuente: Adaptado de Durán (2007), Robbins y Coulter (2010).

a) Postura reactiva. Refiere a aquella empresa que enfrenta problemas ambientales, sin habérselos planeado nunca antes, lo cual demuestra una nula sensibilidad a las cuestiones ambientales. En este caso,

la empresa podría calificarse como una organización con un enfoque socialmente no responsable. Un ejemplo aplicable se refleja en el crecimiento de la minería informal en la selva peruana, liderado por personajes inescrupulosos y antiambientalistas.

b) Postura acomodaticia. Comprende a aquellas empresas que toman decisiones para cumplir con la normatividad legal relacionada con el tema ambiental. Bajo este enfoque, las empresas muestran escasa responsabilidad ambiental, pues se orientan a cumplir las leyes, reglamentos, resoluciones y otros dispositivos de carácter estrictamente legal. Un ejemplo de este enfoque es el cumplimiento de alguna norma ISO 14000, por exigencia del mercado internacional.

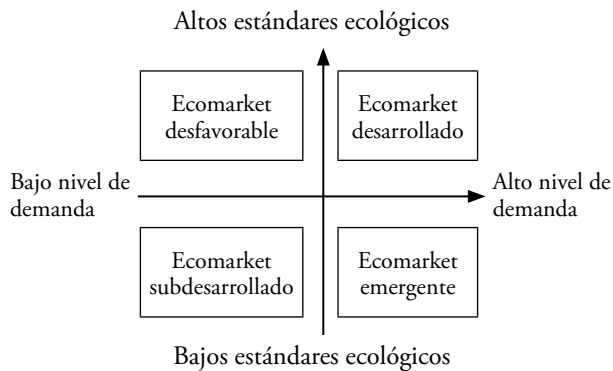
c) Postura de los stakeholders. En este caso, la empresa se orienta a satisfacer las demandas ambientales de los grupos de interés internos y externos, como por ejemplo los empleados, los proveedores, los consumidores, entre otros. Un ejemplo es la compañía Hewlett Packard, que desarrolla diversos programas corporativos ambientales en su cadena de suministro (proveedores), diseño de productos y reciclaje (clientes y sociedad), y actividades laborales (empleados y comunidad).

d) Postura proactiva. Hace referencia a la situación en la que la empresa anticipa o planifica los problemas ambientales que podrían presentarse en su entorno interno y externo, a través de la implementación de acciones que eviten su ocurrencia. Los directivos, planean, organizan, dirigen y controlan actividades para promover activamente la responsabilidad ambiental en grado sumo. Un buen ejemplo es la empresa belga Ecover, fabricante de productos ecológicos de limpieza en instalaciones, que cuenta con prácticamente cero emisiones y es considerada como la primera fábrica totalmente ecológica del mundo.

Evidentemente, el asumir o adoptar una determinada postura ambientalista se relaciona directamente con los valores y la cultura organizacional de las empresas.

Analizando el contexto de cómo valorar la atractividad general de mercados ecológicos del exterior, Gurau y Ranchhod (2005, p. 555) consideraron un plano cartesiano con dos dimensiones. En el eje de las abscisas, pusieron los estándares ecológicos; y, en el eje de las ordenadas, colocaron los niveles de demanda. A partir de ello, formularon cuatro cuadrantes que orientan la toma de decisiones.

Gráfico 1. Estructura bidimensional para valorar la atractividad general de mercados ecológicos extranjeros



Fuente: Gurau y Ranchhod (2005).

Obviamente, los mercados más atractivos son los mercados ecológicos desarrollados, porque conjugan las variables de altos niveles de demanda con altos estándares ecológicos, que obligan a las empresas a mejorar su competitividad permanentemente. Lo único complicado podría ser una elevada intensidad de la competencia. Una buena oportunidad, también, la constituyen los mercados ecológicos emergentes, en los que se requieren bajos estándares ecológicos y hay altos niveles de demanda. Cabe anotar que los mercados

ecológicos desfavorables son los menos atractivos por el alto nivel de estándares o normas ambientales que crean barreras de ingreso y hay bajos niveles de demanda. Una gran interrogante son los mercados subdesarrollados, puesto que hay bajos niveles de demanda y bajos estándares ecológicos; esto demandaría mucha inversión en ventas y publicidad, además podrían obtenerse bajas tasas de retorno de la inversión. La Gerencia de una empresa puede utilizar, como parte de su estrategia, la selección del mercado ecoemergente para colocar sus productos, dado el potencial existente.

6. Las innovaciones ambientales en las empresas

Toda empresa puede planear, organizar, implementar y controlar innovaciones ambientales. En este esquema, se entiende por *innovación* la aplicación práctica de la creatividad que pueden desarrollar los miembros de la alta dirección, mandos medios y el resto del personal. De acuerdo con ello, Leszczynska (2002) afirma

Los gerentes de los países más desarrollados tienen una mayor conciencia de las necesidades del área de la organización relacionada a la protección del medio ambiente en la empresa. Éstas son, en mayor magnitud, el apoyo para realizar la educación ecológica y la formación de equipos ecológicos, independientemente de la verificación del desempeño ecológico (p. 1244).

Esto demuestra la actitud proactiva necesaria al tratar los temas empresariales ecológicos y favorece el diseño de estrategias deliberadas y emergentes.

Por su lado, Castillo (2012) expresa que

La gestión del medio ambiente implica la interrelación con múltiples ciencias, debiendo existir una interdisciplinariedad para poder abordar las problemáticas, ya que la gestión del ambiente tiene que ver con las ciencias sociales, con el ámbito de las ciencias naturales, con la gestión de empresas [...] Es importante el modo en

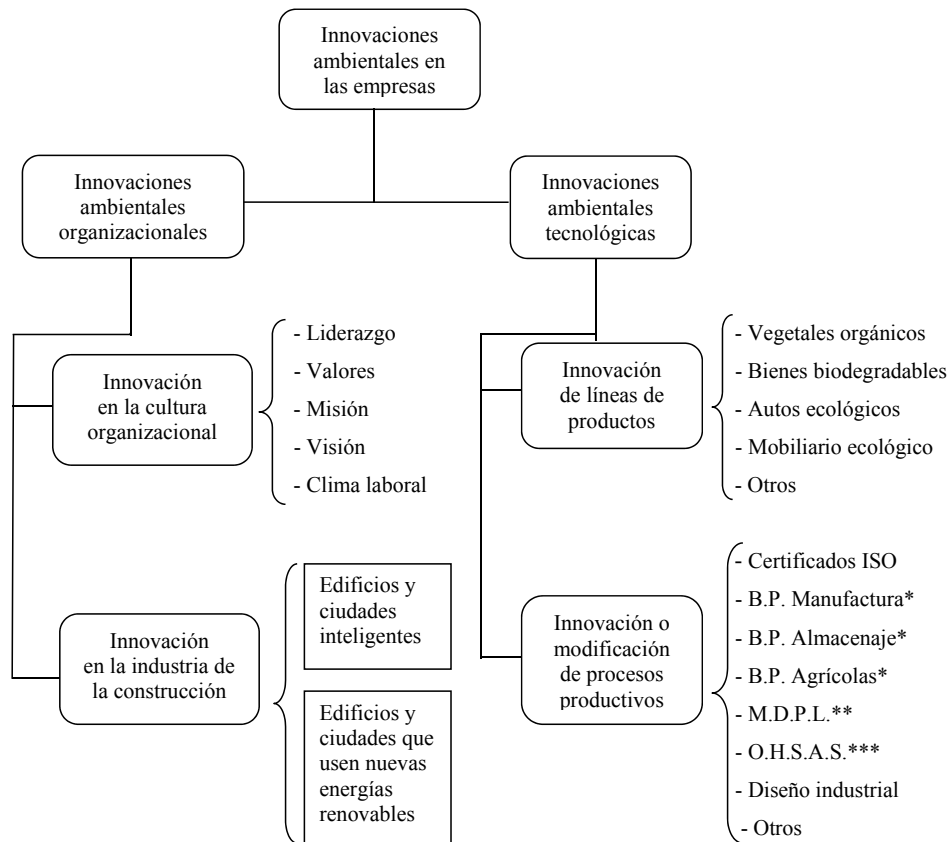
que la organización lleve a cabo la gestión del impacto ambiental debiendo atender tanto situaciones de emergencia como situaciones normales que finalmente inciden en el medio ambiente (p. 85).

A partir de ello, se desprende la complejidad que presentan las innovaciones ambientales; sin embargo, la implementación de las mismas contribuirá a mitigar el calentamiento global y fomentará el espíritu empresarial en nuevos campos, lo cual a su vez apoya

la generación de puestos de trabajo y la preservación de nuestro planeta en el largo plazo. En este contexto, podemos mencionar que la priorización de las innovaciones ambientales puede formar parte de una estrategia de diferenciación para competir apropiadamente en los mercados.

A continuación, se presenta un gráfico para visualizar, de modo general, los tipos de innovaciones ambientales que podrían realizarse en firmas privadas.

Gráfico 2. Esquema general de innovaciones ambientales en la empresa privada



(*) BP = Buenas prácticas

(**) MDPL = Mecanismo de producción limpia

(***) OHSAS = Occupational Health and Safety Assessment Series

Fuente: Adaptado de Durán, 2007.

En paralelo, se debería correlacionar las innovaciones ambientales con el enfoque del marketing. En esta línea, Paul y Rana (2012) explican

Los marketers están dispuestos a vender los productos ecológicos, con el creciente reconocimiento de aspectos tales como el medio ambiente, la naturopatía y el mundo verde. Los productos amigables con el ambiente están ganando popularidad entre los consumidores porque ellos ya son más conscientes de la protección de su salud y del ambiente. Los marketers involucrados en ventas de productos orgánicos tienen que segmentar su mercado científicamente para maximizar la participación de mercado (p. 412).

Las innovaciones ambientales pueden contribuir a fortalecer la fidelidad de los clientes en el tiempo.

7. Relación entre comercio internacional y cambio climático

7.1 Efectos del comercio sobre el cambio climático

Según Hill (2011),

En el último cuarto de siglo presenciamos acelerados cambios en la economía mundial. Se derrumbaron los obstáculos al libre tránsito de bienes, servicios y capitales. El volumen del comercio internacional creció más rápido que la producción mundial, lo que indica que las economías nacionales se integraron más estrechamente en un sistema económico mundial único e interdependiente (p. 24).

Siguiendo esa misma línea, Gligo (2001) manifiesta que

Los países de la región parecen haber caído en una carrera para intensificar su incorporación al comercio mundial, a través de un comercio internacional mucho más grande tanto en volúmenes físicos como en recursos financieros. Todos los países de la región han adoptado esta estrategia como el pilar básico para propulsar sus transformaciones productivas. Pero es necesario revisar

todo lo que implica esta intensificación, desde el punto de vista del medio ambiente y de los recursos naturales (p. 222).

En este contexto, el informe de la OMC y el PNUMA (2009) evidencian que

El cambio climático amenaza con perturbar las condiciones en que se producen y consumen una gran variedad de bienes y servicios que son importantes para el bienestar económico. El comercio puede aumentar la vulnerabilidad de algunos países al cambio climático obligándoles a especializarse en productos en los que tienen una ventaja comparativa y a recurrir a las importaciones para atender a sus necesidades de otros bienes y servicios. Esos países pueden llegar a ser vulnerables si el cambio climático provoca una interrupción del suministro de los bienes y servicios que importan. Por otro lado, el comercio también puede ser una forma de salvar las diferencias entre las condiciones de oferta y las de demanda, de manera que, si el cambio climático provoca escasez de determinados bienes y servicios en un país, éste pueda recurrir a los países donde se sigue disponiendo de esos bienes y servicios. Por ello, aparte de sus efectos de mitigación, el comercio puede contribuir a ayudar a la humanidad a adaptarse a las consecuencias de un futuro más caluroso (p. 68).

Sin embargo, esta situación que parece ser relativamente positiva involucra otras variables incontrolables que pueden producir impactos negativos. En este sentido, los políticos juegan un rol importante como planificadores y tomadores de decisiones proactivas, ante el cambio climático que generalmente resulta imprevisible y afecta el nivel de bienestar de la población. Se debe agregar que, según el mencionado informe, los economistas especializados en el tema comercial idearon un marco conceptual para examinar las consecuencias de la apertura del comercio sobre el ambiente. En este marco, propusieron tres efectos generados por el impacto de la apertura del comercio:

a) **Efecto de escala.** Refiere a la posibilidad de que aumenten las emisiones de GEI como consecuencia de una mayor actividad económica (OMC & PNUMA, 2009). Esto implicaría que existe una relación directa entre el incremento de las transacciones internacionales de comercio y la cantidad de emisiones de GEI. En otras palabras, un aumento en las exportaciones e importaciones mundiales producirá una mayor emisión de GEI si las demás variables permanecen constantes.

b) **Efecto de composición.** De acuerdo con el informe de OMC y PNUMA (2009), este refiere a la influencia del mayor intercambio comercial y las fluctuaciones de precios sobre la participación de la industria, el comercio y los servicios en el producto bruto interno de los países. Todo ello se relaciona con los gases de efecto invernadero. Esto implica que se debe considerar la dotación de factores de cada país y el nivel de industrialización de la economía.

c) **Efecto de tecnología.** Alude a la posibilidad de importar, de otros países, tecnología moderna y de punta para disminuir los niveles de emisión de los procesos de manufactura en la industria y las actividades de servicios que tienen un componente fabril (OMC & PNUMA, 2009). De esta forma, el comercio internacional puede ayudar a enfrentar el cambio climático.

Por lo señalado en el informe de la OMC y PNUMA (2009), podríamos afirmar que resulta extremadamente complejo establecer previamente el efecto del aumento del comercio en el nivel de contaminación que genera un país. Sin embargo, los gobiernos —mediante el diseño e implementación de sus políticas comerciales, fiscales, industriales y sociales— desempeñan un rol vital para tratar de mitigar y resolver los problemas de polución, con miras a desarrollar economías ambientalistas.

Al relacionar el comercio internacional con el transporte y las emisiones de GEI, podemos analizar el siguiente cuadro, que muestra la cantidad en gramos de dióxido de carbono, por tonelada métrica de peso o kilómetro de distancia, que se emiten. En este esquema, se toma en cuenta los diferentes medios de transporte utilizados para trasladar las mercancías desde los almacenes de los exportadores hasta los de los importadores en el país de destino.

Tabla 6. Emisiones de GEI por medio de transporte

Medio de transporte	Gramos de CO ₂ por TM o KM.
Barco	15 – 30
Tren	30
Automóvil	168 – 186
Camión	210 – 1430
Avión	570 – 1580

Fuente: Frohmann *et al.* (2012).

A partir de esta tabla, podemos deducir que el medio de transporte más ecológico es el barco, con una emisión media de 22,5 gramos de CO₂ por TM o kilómetro; mientras que el medio de transporte más contaminante es el avión, cuya emisión media equivale a 1075 gramos de CO₂ por TM o kilómetro. Ello significa que el uso de aviones es 47,7 veces más contaminante que el de barcos. Sin embargo, se debe considerar que algunos productos solamente pueden ser transportados por vía aérea. Respecto a este punto, Ruibal (1996) indica que

Los siguientes productos componen el flujo más importante de carga aérea: maquinarias y repuestos, zapatos, textiles (telas y prendas de vestir), accesorios de moda, equipos de oficina, artículos para el hogar, bicicletas, computadoras, relojes, artículos deportivos, etc., así como una amplia gama de bienes perecederos como frutas y verduras frescas, flores frescas y follajes, carne y sus derivados, productos de mar (pescados, mariscos, peces de acuario), animales vivos, etc. (p. 34).

A esta lista de productos se le puede adicionar los lingotes de oro y barras de plata, tarjetas de crédito, diarios, pollitos bebé, órganos humanos para trasplantes, sangre para transfusiones, etc., cuyo valor y/o alta perecibilidad determina la elección del transporte aéreo.

7.2. Efectos del cambio climático sobre el comercio

Según el informe de la OMC y el PNUMA (2009, p. 70), el impacto del cambio climático sobre el comercio ocurre principalmente de dos formas:

a) Cambios en las ventajas comparativas

De acuerdo con el informe de OMC y PNUMA (2009), ello se refiere a la influencia del cambio climático en la modificación de los rendimientos de los recursos que la naturaleza ha dotado a cada país. Ello depende de la localización geográfica de los países, lo cual puede provocar variaciones en los volúmenes de participación porcentual de las mercancías en la composición del comercio internacional. Por ejemplo, en el sector agrícola, los cambios climáticos pueden traer nuevas plagas o potenciar el desarrollo de algunas que nunca fueron un problema para los cultivadores. Esta situación incide en las cantidades cosechadas y obviamente en los ingresos por exportaciones. En el sector pesquero, cuando llega el fenómeno de El Niño, diversas especies marinas migran hacia aguas más frías, como es el caso de la pota. En esos casos, los exportadores de pota deben buscar otros recursos hidrobiológicos para exportar. Todo ello afecta las transacciones en los mercados internacionales.

b) Vulnerabilidad de las cadenas de suministro

Con ello, en el informe de OMC y PNUMA (2009), hace referencia a la fragilidad del sistema de desplazamiento, carga y manipuleo de un producto desde la compra de los insumos para producirlo, el manejo de

inventarios, los medios de transporte y su distribución internacional. Desastres naturales como maremotos, tifones, huracanes, tormentas, inundaciones, sequías, etc., pueden provocar alteraciones en los servicios prestados por puertos, aeropuertos, terminales terrestres y estaciones ferroviarias. Ello afecta los tiempos de entrega de las mercancías que se transan en el mercado mundial, así como los costos logísticos involucrados. En este contexto, los funcionarios gubernamentales y los ejecutivos de las empresas vinculadas con el comercio internacional necesitan diseñar planes de contingencia para enfrentar situaciones imprevistas cuando ocurran desastres naturales.

Como corolario, podríamos agregar que el cambio climático puede afectar los impuestos que pagan las empresas exportadoras o importadoras al fisco. Las empresas que aprovechen favorablemente las oportunidades generadas por el cambio climático pueden maximizar su rentabilidad, y esperaríamos que aumenten sus contribuciones por impuestos. En contraposición, las compañías cuya competitividad es mermada por el clima pueden reducir sus utilidades, tener pérdidas, vender sus negocios o liquidarlos, lo cual no es conveniente para el fisco.

Otra interesante apreciación vinculada con el comercio y medio ambiente nos la proporciona Varas:

China está embarcada en un proceso de promoción de exportaciones sin precedentes y por esa misma razón está creciendo a más del 10% anual. Cada dólar que se produce en China genera 10 veces más CO₂ que un dólar producido en Estados Unidos. Y estamos hablando de una economía que, en base a una revisión de la forma de cálculo de las Cuentas Nacionales es considerada ahora como la segunda más grande del mundo, más grande que Japón. Es muy difícil pedirle a china ahora que no haga lo que otros países hoy día desarrollados han hecho: contaminación ambiental (citado en López, 1999, p. 47).

Se debe agregar que, en 2012, el panorama económico mundial siguió cambiando, porque Japón descendió al cuarto lugar en PBI, en términos de paridad de poder adquisitivo, con US\$ 4704 billones. Por su parte, India pasó a convertirse en la tercera economía del mundo con un PBI de US\$ 4761 billones; China, en la segunda, con US\$ 12 610 billones; y Estados Unidos ocupó la primera economía mundial con US\$ 15 940 billones. Respecto a este punto, Birdsall, sostiene que

la apertura y la creciente libre competencia promueven el incremento en la inversión en tecnologías modernas. En la medida en que la tecnología más nueva y moderna implique procesos más limpios, la libre competencia estará asociada a una reducción de las emisiones totales (citado en López, 1999, p. 59).

Esto es relativamente cierto, en la medida en que la sociedad, en general, se va volviendo más sensible a los temas ambientales.

8. Rol de la Organización Mundial de Comercio (OMC) ante el cambio climático y la sostenibilidad

La OMC, si bien no se vincula directamente con el tema ambiental, dado que este es manejado por el PNUMA, tiene dos unidades especializadas que conjugan el comercio con el medio ambiente:

a) El Comité de Comercio y Medio Ambiente (CCMA)

Según la OMC

El programa de trabajo del Comité de Comercio y Medio Ambiente (CCMA) abarca las principales cuestiones en las que coinciden el comercio y el medio ambiente. En el CCMA se han examinado varias cuestiones que se relacionan indirectamente con el cambio climático, como los beneficios para el medio ambiente resultantes de la elimi-

nación de las restricciones comerciales en los sectores de la energía y la silvicultura y los efectos del etiquetado de la eficiencia energética en el acceso a los mercados. El Comité promueve las ideas para hacer avanzar el programa sobre comercio y medio ambiente (s.f.).

b) El Comité de Obstáculos Técnicos al Comercio (Comité OTC)

Según la OMC

El Comité OTC constituye un foro importante para debatir los reglamentos técnicos adoptados por los gobiernos para mitigar el cambio climático. Las especificaciones técnicas y las prescripciones de etiquetado relacionadas con el cambio climático no son nuevas en la OMC. En efecto, están claramente comprendidas en las disciplinas del Acuerdo OTC que establece, entre otras cosas, normas para evitar los obstáculos innecesarios al comercio y la armonización. Además, el Acuerdo OTC exige que los Miembros intercambien información sobre los reglamentos técnicos que puedan tener un impacto en el comercio. En años recientes se han notificado varias normas sobre productos y prescripciones de etiquetado destinadas a mejorar la eficiencia energética o el control de las emisiones. Los reglamentos técnicos relacionados con el cambio climático que se han examinado hasta ahora en el Comité OTC parecen referirse principalmente a prescripciones aplicables a productos. Por ejemplo: normas relativas al ahorro de combustible para automóviles; requisitos de diseño ecológico aplicables a los productos que utilizan energía; programas de eficiencia energética para los productos de consumo y valores límite de emisión para motores Diésel. El Comité analiza las medidas relacionadas con el cambio climático para asegurarse de que no constituyen obstáculos innecesarios al comercio internacional, pero sin dejar de cumplir los objetivos legítimos de protección del medio ambiente, y promueve la armonización (s.f.).

¹ World Trade Organization (WTO), en inglés.

c) **Negociaciones relativas a los bienes y servicios ambientales**

«En el marco de las negociaciones en curso, sobre el apoyo mutuo de las políticas en favor de la apertura comercial y del ambiente, los miembros de la OMC se están esforzando por eliminar los obstáculos al comercio de bienes y servicios que puedan beneficiar al ambiente» (OMC, s.f.), como los listados presentados en la tabla 7. «La facilitación del acceso a los productos y servicios en esta esfera puede ayudar a mejorar la eficiencia energética» (OMC, s.f.). Asimismo, puede contribuir con la reducción de «las emisiones de gases de efecto invernadero y tener un impacto positivo sobre la calidad del aire, el agua, los suelos y la conservación de los recursos naturales» (OMC, s.f.). Esto implica una gradual liberalización de los bienes y servicios ambientales, así como la generación de oportunidades para las empresas.

De igual modo, se debe considerar que, mediante el Acuerdo de Marrakech que estableció la OMC el 15 de abril de 1994, los miembros establecieron un vínculo claro entre desarrollo sostenible y liberalización comercial sujeta a disciplinas, para asegurarse de que la apertura de los mercados fuera acompañada de objetivos ambientales y sociales (OMC, s.f.).

En la actual Ronda de Doha, los miembros han ido más lejos en su compromiso de seguir la vía del desarrollo sostenible, [al iniciar] las primeras negociaciones multilaterales sobre comercio y medio ambiente de la historia. Varios aspectos de la Ronda de Doha, cuyo objetivo es la mayor apertura del comercio, inciden directamente en el desarrollo sostenible y, por lo tanto, pueden contribuir [positivamente] con los esfuerzos para mitigar el cambio climático y adaptarse a él (OMC, s.f.).

Finalmente, merece resaltarse el hecho de que el cambio climático puede generar situaciones no contempladas en el acuerdo sobre la aplicación de medidas sanitarias y fitosanitarias; esto demandaría una actitud

proactiva y contingente por parte de los directivos y miembros de la OMC.

Tabla 7. Lista de una muestra de bienes y servicios ambientales

Bienes ambientales	Servicios ambientales
Turbinas eólicas e hidroeléctricas	Servicios de alcantarillado
Calentadores de agua solares	Servicios de eliminación de desperdicios
Tanques para la producción de biogás	Servicios de bioseguridad
Revestimientos para la captura de metano	Estudios de impacto ambiental
Células fotovoltaicas	Cálculo de huella de carbono
Automóviles ecológicos	Gestión de recursos hídricos
Controladores biológicos	Gestión del calor y la energía
Equipos de filtración de aire	Diseño de empaques ecológicos
Equipos de filtración de agua	Protección de la naturaleza y el paisaje

Fuente: Organización Meteorológica Mundial (s.f.), Frohmann *et al.* (2012). Elaboración propia.

A partir de esto, se refuerza la idea de que es imperativo que los gobiernos promuevan una producción más intensiva de bienes y servicios ambientales, puesto que genera un efecto positivo en la balanza comercial y el PBI.

9. La huella de carbono

De acuerdo con Schneider y Samaniego (2010),

En los noventa, William Rees y Mathis Wackernagel de la Universidad de British Columbia, conciben el concepto de huella ecológica como una herramienta contable que permite estimar los requerimientos en términos de recursos relacionados con la tierra y el agua, y la asimilación de los residuos para satisfacer las necesidades de una determinada población, entidad, región o país, expresadas en áreas productivas globales (p. 7).

Asimismo, los referidos autores señalan que la huella ecológica se desagrega en categorías o subhuellas. En este esquema, la más significativa en función de su impacto directo en el cambio climático es la huella de carbono, cuya participación en la huella ecológica alcanza casi el 50%, según el Fondo Mundial para la Conservación de la Naturaleza (WWF, s.f.). En paralelo, la Cepal anota que

la huella de carbono (HC) es un indicador de la cantidad de gases de efecto invernadero (GEI) generados y emitidos por una empresa o durante el ciclo de vida de un producto a lo largo de la cadena de producción, a veces incluye también su consumo, recuperación al final del ciclo y su eliminación (Frohmann, *et al.*, 2012, p. 25).

Se debe agregar que la huella de carbono considera los seis GEI identificados en el Protocolo de Kyoto (ver cuadro 1), en el que se explica que esta

se mide en toneladas equivalentes de dióxido de carbono (tCO₂e), a fin de poder expresar las emisiones de los distintos gases de efecto invernadero en una unidad común. La medida CO₂e se calcula multiplicando las emisiones de cada uno de los seis GEI por su respectivo potencial de calentamiento global (PCG) al cabo de 100 años (Organización de las Naciones Unidas, 1998).

En este contexto, la Cepal afirma que

Medir la huella de carbono de un producto o realizar un inventario de GEI de una empresa implica realizar un ejercicio de contabilidad de emisiones. El objetivo final del mismo suele ser la reducción de dichas emisiones, contribuyendo así a la mitigación del cambio climático. En efecto, al conocer el nivel de emisiones de su producto o empresa, el productor puede realizar acciones para reducirlas. Como la medición de la huella de carbono es una herramienta que está siendo implementada de distintas maneras y con diversos ritmos, no siempre las mediciones son comunicadas públicamente ni se toman inmediatamente medidas para reducirlas,

sea a través de acciones de mitigación o compensación. A veces suele pasar un tiempo entre la medición de las emisiones y la definición de acciones de reducción o compensación, postergando la etapa de comunicación pública de sus resultados. Esto se explica muchas veces por el hecho de que, luego de medir por primera vez su huella de carbono las empresas deciden adaptar algunos de sus procesos productivos, registrar nuevamente sus emisiones y reevaluar los resultados antes de seguir con acciones posteriores. Medir las emisiones de una empresa o producto puede tener objetivos adicionales a colaborar en la lucha contra el cambio climático o cumplir con un nuevo requisito impuesto por los compradores. Un buen sistema de registro y organización del proceso productivo, generado a raíz de la medición, así como una mayor eficiencia energética, aumentan la productividad de una empresa y la hacen más competitiva en el mercado doméstico y el internacional. Por otra parte, los productos «verdes» certificados como tales, gozan de ventajas en términos de marketing y frecuentemente reciben un precio mayor. Una vez tomada la decisión de medir las emisiones de GEI y determinado el foco de la medición, sea en la empresa, una parte de ella, un proyecto o un producto, se debe seleccionar la metodología a utilizar. Generalmente, esta definición es impuesta por el comprador de los productos, la industria a que pertenece la empresa o el mercado de destino. La selección de la metodología suele estar también estrechamente relacionada con la empresa externa que realizará la medición y/o la verificación y certificación de la misma (Frohmann, *et al.*, 2012, p. 26).

Esto implica que las firmas que venden productos etiquetados, que certifican su contribución con la reducción de los gases GEI, tienen mayor potencial de ventas de acuerdo con el comportamiento del consumidor de cada mercado. Tesco, una cadena de supermercados del Reino Unido, fue una de las empresas pioneras en el tema. Esto le permitió posicionarse como una empresa socialmente responsable y aumentó su reputación.

Tabla 8. Distribución por fuente de las emisiones mundiales de GEI, en el año 2005

Nombre de la fuente de emisión	Cantidad
Electricidad	28%
Agricultura	14%
Cambio de uso del suelo	12%
Transporte	12%
Manufactura y construcción	12%
Otra quema de combustibles	8%
Procesos industriales	4%
Emisiones fugitivas	4%
Desperdicios	4%
Buques internacionales	2%

Fuente: Frohmann *et al.* (2012). Elaboración propia.

A partir de esta tabla, se desprende que la electricidad, la agricultura, el cambio de uso del suelo y el transporte acumulan el 66% de las emisiones mundiales de gases que producen efecto invernadero. Ante este panorama, es imprescindible la implementación de programas educativos para la población, desde la etapa preescolar hasta la etapa de estudios superiores, con la finalidad de tener generaciones que conscientemente respeten y exijan la preservación del ambiente en los bienes y servicios que consuman.

Tabla 9. Países industrializados(*): distribución de las emisiones de GEI por tipo de gas, en el año 2010

Nombre del gas	Cantidad
Dióxido de carbono (CO ₂)	81,0%
Metano (CH ₄)	12,0%
Óxido nitroso (N ₂ O)	5,5%
Hidrofluorocarbonos (HFC)	1,3%
Perfluorocarbonos (PFC)	0,1%
Hexafluoruro de azufre (SF ₆)	0,1%

(*) Incluidos en el anexo 1 del Protocolo de Kioto
Fuente: Frohmann *et al.* (2012). Elaboración propia.

10. Medición de la huella de carbono

Es necesario medir la huella de carbono que genera cada organización, en especial, en las empresas privadas que realizan transacciones de negocios y diseñan estrategias. Esto responde a que su funcionamiento influye directamente en la emisión de gases GEI y repercute, por ende, en el cambio climático.

10.1. Principales metodologías para medir la huella de carbono

a) GHG Protocol (Greenhouse Gas Protocol).

Fue creado por el Instituto de Recursos Mundiales (WRI) y el Consejo Mundial Empresarial para el Desarrollo Sustentable (WBCSD). Ello responde a que la necesidad de normas de GEI es una prioridad reconocida por empresas y gobiernos líderes. En ese contexto, esta herramienta contribuye oportunamente a las discusiones de los responsables políticos y otras partes interesadas sobre el cambio climático y los impactos del comercio, la tecnología, la inversión, las regulaciones gubernamentales, y programas como comercio de derechos de emisión, compensaciones, incentivos, impuestos, así como el comportamiento del consumidor.

En esa misma línea, el Grupo de Trabajo sobre normas y métricas universales del Foro Económico Mundial recomendó recientemente «La priorización de un estándar global para la evaluación y notificación de las emisiones de carbono de productos para permitir una mayor transparencia de las emisiones asociadas con su producción y consumo» (World Economic Forum, s.f.).

Tabla 10. Resumen del rol de los GHG Standards

Alcance	Norma
Políticas y programas gubernamentales	Incorporar los estándares en la legislación y las regulaciones, así como en los acuerdos internacionales Incentivar el apoyo a nuevas industrias y tecnologías Investigación y desarrollo tecnológico y otros fondos de apoyo
Empresas, tecnologías y productos	Etiquetado de carbono de los productos y eventos para las comunicaciones a consumidores y grupos de interés Innovación tecnológica para apoyar las decisiones de desarrollo de productos y evaluación del mercado Gestión de la cadena de suministro de GEI para ayudar a reducir las emisiones
Industria financiera	Divulgación de carbono y valoración Los nuevos productos financieros y seguros relacionados con el clima que cubre propiedad física o un seguro de responsabilidad civil
Fortalecimiento de las capacidades	Cursos de capacitación y lineamientos en gremios industriales Certificación profesional y servicios de organización Diseño y uso de <i>software</i> aplicativo

Fuente: International Organization for Standardization (s.f.). Elaboración propia.

b) PAS 250. Según British Standards, Defra y Carbon Trust (2008, p. 2), esta es una especificación disponible al público, que permite valorar las emisiones de gases de efecto invernadero, del ciclo de vida del producto, preparada por BSI British Standards y coauspicada por Carbon Trust y Department for Environment, Health and Rural Affairs (Defra). PAS 2050 es una norma independiente, desarrollada a través de un aporte significativo de los grupos de interés internacionales y expertos del mundo académico, empresarial, gubernamental, y organizaciones no gubernamentales. Ello se ha realizado mediante dos consultas formales y diversos grupos de trabajo técnicos. La evaluación del método ha sido testada,

con las empresas, a través de un conjunto de diversos tipos de productos, que cubren una amplia gama de sectores:

- Productos y servicios
- Fabricantes, minoristas y comerciantes
- Industrias B2B y B2C
- El Reino Unido y cadenas de suministro internacional
- El PAS 2050 puede ofrecer los siguientes beneficios para las empresas:
- Evaluación interna de emisiones de GEI del ciclo de vida del producto
- Evaluación de configuraciones alternativas de productos, opciones operativas y de abastecimiento, sobre la base del impacto de las emisiones de GEI en los productos
- Un *benchmark*, o indicador de referencia, para medir y comunicar la reducción de las emisiones
- Apoyo para la comparación de emisiones de GEI del producto que usen un enfoque común, reconocido y estandarizado
- Apoyo a los informes de responsabilidad corporativa

El PAS 2050 puede ofrecer los siguientes beneficios para los clientes (si las empresas eligen comunicar la huella de carbono de sus productos):

- La confianza en que las emisiones de GEI del ciclo de vida de los productos son reportadas sobre la base de un método estandarizado y sólido
- Una mayor comprensión de cómo sus decisiones de compra impactan en las emisiones de GEI

c) Normas ISO. Las normas ISO son unas de las herramientas objetivas líderes, que ayudan a los responsables políticos en las decisiones relacionadas con los incentivos públicos, regulaciones, y el uso de normas para promover la eficiencia energética y las nuevas

tecnologías verdes con un enfoque en la empresa. De un total de más de 18.500 normas ISO y documentos relacionados, más de 570 están directamente vinculadas con temas ambientales. Ello incluye los sistemas de gestión ambiental, el cambio climático, la gestión de la energía, y muchos más que pueden ayudar en la reducción de los impactos ambientales. Estas normas ofrecen a las empresas, gobiernos y la sociedad una gama completa de instrumentos prácticos para hacer frente a los retos ambientales. Los últimos abarcan desde las normas para los métodos de muestreo, pruebas y análisis —a través de la gestión del medio ambiente y los aspectos ambientales del diseño del producto, hasta un nuevo trabajo sobre el reciclaje de buques. La familia de normas de gestión ambiental ISO 14000 se ha consolidado como el referente mundial de las buenas prácticas en este ámbito. La Organización Internacional de Normalización (ISO) es una organización no gubernamental cuya sede se encuentra en Ginebra (Suiza).

Tabla 11. Principales aplicaciones de las normas ISO 14000

Alcance	Norma
Implementación de sistemas de gestión ambiental	14001, 14004, 14005, 14006
Auditorías de sistemas de gestión ambiental	14010, 14011, 14012
Etiquetas ambientales	14020, 14021, 14024, 14025
Evaluación de desempeño	14031, 14032
Análisis del ciclo de vida	14040, 14041, 14042, 14043, 14044, 14047
Ecoeficiencia	14045
Vocabulario	14050
Comunicación	14063
Emisiones de fases de efecto invernadero	14064, 14065, 14066, 14067, 14069

Fuente: International Organization for Standardization (s.f.). Elaboración propia.

10.2. Etiquetado de huella de carbono

Kasterine (2010) recuerda

En 2007, el supermercado Tesco del Reino Unido decidió etiquetar todos sus productos con la información sobre las emisiones de dióxido de carbono en su producción, procesamiento y transporte. Han surgido esquemas adicionales de etiquetado de carbono. Las etiquetas de carbono unen ahora a orgánico y comercio justo como lo que las etiquetas deben tener para atraer al consumidor ético. Las etiquetas varían en el tipo de información que ofrecen, que van desde una medida (100 gramos de CO₂) a una comparación entre productos (15.7% menos de CO₂). Sin embargo, las encuestas muestran que mientras los consumidores quieren información relacionada con el clima, ellos no necesariamente la entienden. Por ejemplo, es 100 gramos de CO₂ excesivo? Los consumidores ignorarán la información? (p. 30).

Esto es algo que demanda educar a los clientes. Kasterine prosigue haciendo una pregunta crucial: para los países en desarrollo, exportadores de alimentos, ¿son los requisitos de carbono una oportunidad para lograr una ventaja competitiva o simplemente una barrera no arancelaria al comercio? (2010, pp. 30-31). Ante esta situación, es necesario resaltar que los etiquetados y metodologías para calcular la huella de carbono necesitan armonizarse o estandarizarse para facilitar las operaciones de exportación e importación, así como el diseño de las estrategias de mercadeo.

11. Acciones de las empresas y perspectivas ambientales

Según la revista *Minam*,

El Perú será el país anfitrión de la COP 20, la conferencia de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático. Más de 15000 personas de 194 países llegarán en diciembre del 2014 y decidirán acciones contra el

cambio climático. La cita es el eslabón central de una cadena de tres reuniones globales donde los estados negociarán un nuevo acuerdo climático vinculante que renueve el Protocolo de Kioto, que entró en vigencia en el 2005... las otras dos reuniones serán en Varsovia y París 2015, Durante dos semanas el Perú podrá mostrar, además, su potencial turístico y comercial (Ministerio del Ambiente, 2013, p. 5).

Esta es una oportunidad para que los empresarios participen, o se informen, sobre las tendencias en las decisiones de los gobiernos respecto al cambio climático y las consideren en sus estrategias de largo plazo.

En el entorno internacional, Balch (2013) comenta que

Merck ha reducido sus emisiones de gases de efecto invernadero en 10.4% desde el 2009 superando su objetivo de reducción del 10% tres años antes de lo previsto. Las mayores ganancias para el gigante farmacéutico se derivan de la reducción de las millas de manejo de su flota, cambiando hacia vehículos más eficientes en combustible y el acceso a descuentos en el lugar de producción de energía renovable. Por otro lado, Diageo ha mejorado la eficiencia del uso del agua en sus operaciones en África en un 32% desde 2007, según revela el reporte de responsabilidad y sostenibilidad de la empresa. Esto es consistente con la meta de la cervecera británica de proporcionar acceso a agua potable a un millón de personas cada año hasta el 2015. Otros aspectos destacados en los últimos 12 meses incluyen apoyo para más de 300 programas de consumo responsable en más de 40 países y la capacitación laboral de más de 25.000 personas en Latinoamérica y el Caribe (p. 25).

Daniels, Radebough y Sullivan (2010) comentan que

cuando la compañía anunció su plan de emprender una revolución ecológica interna, General Electric (GE) sorprendió tanto a inversionistas como a consumidores industriales que desde hacía mucho tiempo habían visto a la empresa como un aliado en la lucha contra los activistas y cabilderos ecologistas. Sin embargo, en vista de

que cada vez se acumulan más pruebas que sustentan la afirmación que el dióxido de carbono emitido de fuentes hechas por el hombre está aumentando las temperaturas globales típicas, GE ha decidido adoptar una postura más conciliatoria y aliarse con un número creciente de compañías que consideran que los intereses ambientales y los de los inversionistas están intrínsecamente interrelacionados y no son, como se creía, diametralmente opuestos. Estas nuevas acciones representan tres compromisos fundamentales de GE como son reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, duplicar la inversión en investigación y desarrollo de tecnologías amigables con el ambiente y aumentar los ingresos al utilizar dichas tecnologías. Por esta razón GE evalúa ahora a los gerentes de unidades de negocio no solo con indicadores de rentabilidad y retorno del capital, sino también considerando cuánto han logrado reducir las emisiones de dióxido de carbono que es el principal gas generador del calentamiento global (2010, p. 186).

Bolwig remarca que «El brócoli importado en Suecia desde Ecuador tiene una baja huella de carbono que aquel importado desde España, debido a la alta eficiencia en el manejo del carbono durante la producción y transporte» (2009, p. 6). Asimismo, precisa que la empresa Zespri Kiwifruit está centrando sus esfuerzos en reducir los gases de efecto invernadero en los huertos, empacadoras, almacenaje y las etapas de transporte» (2009, p. 6).

Según Yahoo Finanzas (2013), una empresa inmobiliaria de Alemania ha construido un edificio inteligente en Hamburgo que funciona gracias a la energía de las algas. Este edificio autoabastece de energía a través del funcionamiento de microalgas biorreactivas. El principio utilizado es la fotosíntesis. Martin Kerner quien dirige este proyecto afirma que «El calor se genera aquí en esta fachada mediante los biorreactores, la energía se envía después a la central. El calor almacenado se redistribuye en el sistema de calefacción para

calentar el edificio y el agua» (Yahoo Finanzas, 2013). Al respecto, el arquitecto Dietmar Walbert opina que «Hay una visión de futuro y sobre todo responde a cuestiones que ya nos planteábamos hace 30 años» (Yahoo Finanzas, 2013). Esta construcción muestra la creciente preocupación de la sociedad por el uso más eficiente y eficaz de los recursos naturales para dejar un legado valioso y contribuir al desarrollo de la humanidad.

La Pontificia Universidad Católica del Perú también contribuye eficazmente con la preservación del ambiente. Por ejemplo, la publicación Innovaciones del Vicerrectorado de Investigación (2013) comunica que

El abastecimiento de electricidad en las partes más remotas del país y los cientos de miles de hectáreas de tierras fértiles sin acceso a canales de riego encontrarán en la energía eólica una solución efectiva y menos costosa para sus necesidades de electrificación y de bombeo de agua por medio de un sistema de aerogeneración desarrollado con ingenieros de la PUCP en colaboración con los especialistas de la empresa asociada (p. 68).

Finalmente, el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) señala que

El cambio climático es un fenómeno de carácter global y nos presenta enormes desafíos como humanidad en su conjunto. Su gran diversidad de causas y consecuencias generan una multiplicidad de efectos tanto económicos y sociales como en el medio ambiente y en los ecosistemas, por lo que se requieren esfuerzos y compromisos globales. El cambio climático, que se expresa, fundamentalmente, en el aumento de la temperatura media, la modificación de los patrones de precipitación, el alza del nivel del mar, la reducción de la superficie cubierta por nieves y glaciares, y la modificación de los patrones de los eventos extremos, representa uno de los grandes desafíos de la humanidad en este siglo. La evidencia disponible muestra que estas transformaciones climáticas son un fenómeno global, consecuencia, sobre todo, de

las emisiones de gases de efecto invernadero de origen antropogénico. A su vez, tienen efectos significativos, crecientes y, en muchos casos, irreversibles en las actividades económicas, la población y los ecosistemas, tres ámbitos que en América Latina y el Caribe son particularmente sensibles a las condiciones climáticas (2012: 431).

Esta manifestación es cierta, porque en la medida que los principales países contaminantes no firmen el Protocolo de Kioto, el calentamiento global seguirá aumentando, perjudicando en mayor medida a los países en vías de desarrollo.

12. Conclusiones

- El cambio climático ha modificado el entorno económico internacional, lo cual ha causado grandes pérdidas a la economía de los países y ha contribuido a que las empresas adopten nuevas estrategias de negocio para mantenerse en el mercado.
- El comportamiento del consumidor, a nivel global, no es estandarizado y depende fundamentalmente del rol de las instituciones educativas, las políticas ambientales de los gobiernos y las estrategias de marketing de los negocios privados.
- El comercio internacional se ha visto influido por el cambio climático, pero también éste influye en él, desde el abastecimiento de los insumos, la producción, el transporte, la venta, el consumo de los productos y cómo se reciclan los desechos.
- Las innovaciones ambientales pueden promover el crecimiento de las economías en términos de la balanza comercial, el PBI, el empleo, la asociatividad, el emprendimiento y la implementación de estrategias de diferenciación a nivel empresarial.
- La huella de carbono es un indicador relevante para medir la generación de gases de efecto invernadero y forma parte de las estrategias de responsabilidad

social que buscan facilitar el acceso a nuevos mercados, fidelizar a los clientes, impulsar la rentabilidad y mejorar la imagen corporativa.

- Las metodologías para medir la huella de carbono aún son dispersas y no se han homogenizado, lo cual constituye un obstáculo para la comprensión de parte de los consumidores socialmente responsables y para el diseño de estrategias de crecimiento de las pequeñas y medianas empresas.

Referencias

- Agence France-Press (2014). AFP – 70 years. <http://www.afp.com>. Fecha de consulta: 20 de noviembre de 2014.
- Artica, Nelson, Gisselle Mendoza, María Pino, Ricardo Ramírez & José Sano (2010). *Sector medioambiental en el Perú: marco regulatorio, actores y oportunidades de negocio*. Lima: Universidad ESAN.
- Balch, Oliver (2013). Corporate Responsibility cheat sheet. *Ethical Corporation. Issue*, octubre, 1-36.
- BBC (2013). *BBC – Mundo*. <http://www.bbc.co.uk/mundo>. Fecha de consulta: 9 de setiembre de 2013.
- Bolin, Bert (1989). Changing Climates. *The Fragile Environment. The Darwin College Lectures*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Bolwig, Simon (2009). Product carbon footprinting. Global Forum on Trade «Trade and Climate Change», OECD Conference Centre. París, 9-10, junio.
- BSI, Carbon Trust and Defra (2008). *Guide to PAS 2050: how to assess the carbon footprint of goods and services*. Londres: BSI.
- Castillo, Elvira (2012). *Sistemas de gestión medioambiental*. Bogotá: Ediciones de la U.
- Comunidad Andina de Naciones (2008). *El cambio climático no tiene fronteras: impacto del cambio climático en la Comunidad Andina*. Lima: Secretaría General de la Comunidad Andina.
- Daniels, John, Lee Radebough & Daniel Sullivan (2010). *Negocios internacionales: ambientes y operaciones* (12a edición). México D.F.: Pearson Educación.
- DPA (2013). International services for worldwide clients. *Dpa.de*. <http://www.dpa.de>. Fecha de consulta: 9 de setiembre de 2013.
- Duran, Gemma (2007). *Empresa y medio ambiente: políticas de gestión ambiental*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Eurobarometer (2009). *Europeans attitudes towards the issue of sustainable competition and production*. Bruselas: The Gallup Organisation.
- Frohmann, Alicia, Sebastián Herreros, Nanno Mulder & Ximena Olmos (2012). *Huella de carbono y exportaciones de alimentos: Guía práctica*. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal).
- Gligo, Nicolo (2001). *La dimensión ambiental en el desarrollo de América Latina*. Santiago de Chile: Cepal.
- Gilpin, Alan (2003). *Economía ambiental: un análisis crítico*. México D.F.: Alfa y Omega.
- Gurau, Calin & Ashok Ranchhod (2005). International Green Marketing: A Comparative Study of British and Romanian Firms. *International Marketing Review*, 22(5), 547-561.
- Gutberlet, Jutta (2000). Sustainability: a new paradigm for industrial production. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 1(3), 225-236.
- Hill, Charles (2011). *Negocios internacionales: competencia en el mercado global* (8a. edición). México D.F.: McGraw-Hill.
- Instituto Interamericano de Ecología Integral (2013). Instituto Interamericano de Ecología Integral – Home. *Ineci.org*. <http://www.ineci.org>. Fecha de consulta: 9 de setiembre de 2013.
- Instituto Nacional de Defensa Civil (s.f.). Instituto Nacional de Defensa Civil – Home. *Indeci.gob*. <http://www.indeci.gob.pe>. Fecha de consulta: 9 de setiembre de 2013.
- Instituto Nacional de Estadística e Informática (2012). *Perú: Anuario de Estadísticas Ambientales*. Lima: Dirección Técnica de Demografía e Indicadores Sociales. Editorial Centro de Edición del INEI.
- Intergovernmental Panel on Climate Change (s.f.). Fifth Assessment Report (AR5). *Intergovernmental Panel*

- on *Climate Change*. <http://www.ipcc.ch>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.
- International Organization for Standardization (s.f.). *International Organization for Standardization*. <http://www.iso.org>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.
- Kahle, Lynn & Patricia Kennedy (1989). Using the List of Values (LOV) to Understand Consumers. *The Journal of Consumer Marketing*, 6(3), 5-12.
- Kasterine, Alexander (2010). Counting Carbon in Exports: Carbon footprinting initiatives and what they mean for exporters in developing countries. *International Trade Forum*. Issue 1, 30-31.
- Leszczynska, Agnieszka (2002). Managers' Attitude Toward Environment. *Industrial Management & Data*, 110(8), 1234-1250.
- López, Ramón (1999). Comercio y medio ambiente: alternativas de políticas para América Latina. En Juan Varas (ed.), *Economía del medio ambiente en América Latina* (2a edición). México D.F.: Alfaomega.
- Lubieniechi, Simona Antoaneta (2002). Romanian Consumer' Behaviour Regarding Organic Food. *British Food Journal*, 104 (3/4/5), 337-344.
- Ministerio del Ambiente (2013). *Minam*, 1, 1-16. Lima.
- Mohd Sukit, Norazah (2013). Young Consumer Ecological Behaviour: the effects of environmental knowledge, healthy food and healthy way of life with the modernization of gender and age. *Management of environmental Quality: An International Journal*, 24 (6), 726-737.
- Oficina de las Naciones Unidas para la Reducción del Riesgo de Desastres (2013). Unisdr – Home. <http://www.eird.org/americas/index.html>. Fecha de consulta: 15 de octubre de 2013.
- OMC & PNUMA (2009). *El comercio y el cambio climático*. Ginebra: OMC / PNUMA.
- Organización Meteorológica Mundial (s.f.). *Organización Meteorológica Mundial*. <http://www.wmo.int>. Fecha de consulta: 15 de octubre de 2013.
- Organización de las Naciones Unidas (1998). *Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*. Kyoto: Organización de las Naciones Unidas.
- Organización de las Naciones Unidas (2013). *Centro de Noticias ONU*. <http://www.un.org/spanish/News/story>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.
- Paul, Justin & Jyoti Rana (2012). Consumer Behaviour and Purchase Intention for Organic Food. *Journal of consumer Marketing*, 29(6), 412-422.
- Prochile (2007). *Perfil de Mercado Productos Orgánicos - Alemania*. Hamburgo: Oficina Comercial de Prochile.
- Reuters (2014). Home - Reuters. *Reuters.es*. <http://www.reuters.es>. Fecha de consulta: 20 de noviembre de 2014.
- Rokeach, Milton (1973). *The nature of human values*. New York: The Free Press.
- Robbins, Stephen & Mary Coulter (2010). *Administración* (10a edición). México D.F.: Pearson Educación.
- Riefer, Angelika & Ulrich Hamm (2011). Organic Food Consumption in Families with Juvenile Children. *British Food Journal*, 113(6), 797-808.
- Riera, Pere, Dolores García, Bengt Kristöm & Runar Brännlund (2010). *Manual de economía ambiental y de los recursos naturales*. Madrid: Paraninfo.
- Ruibal, Alberto (1997). *Gestión logística de la distribución física internacional* (2a. reimpresión). Bogotá: Norma.
- Schneider, Eloísa & José Samaniego (2010). *La huella del carbono en la producción, distribución y consumo de bienes y servicios*. Documento de proyecto. Santiago: Cepal.
- Tilikidou, Irene (2013). Evolutions in the Ecologically Conscious Consumer Behavior in Greece. *Emerald Journal of Business*, 8(1), 17-35.
- United Nations Environment Programme (s.f.). United Nations Environment Programme. *Environment for Development*. <http://www.unep.org>. Fecha de consulta: 15 de octubre de 2013.
- Vega, Leonel (2008). *Gestión medioambiental* (2a edición). Bogotá: Libros del Páramo.
- Vicerrectorado de Investigación, Dirección de Gestión de la investigación (2013). *Innovaciones*. Lima: Oficina de Innovación, Pontificia Universidad Católica del Perú.

World Economic Forum (s.f.). *Home - World Economic Forum*. <http://www.weforum.org>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.

World Resources Institute (s.f.). *Home - World Resources Institute*. <http://www.wri.org>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.

World Trade Organization (s.f.). *World Trade Organization*. <http://www.wto.org>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.

World Wide Fund for Nature (s.f.). *WWF – Home*. <http://www.wwf.org>. Fecha de consulta: 16 de octubre de 2013.

Yahoo Finanzas (2013). Un edificio que genera energía mediante la fotosíntesis de las algas. *Yahoo Finanzas España*. <http://es.finance.yahoo.com/video/un-edificio-que-genera-energ%C3%ADa-060504436.html>. Fecha de consulta: 30 de setiembre de 2013.

Zutshi, Ambika & Amrik Sohal (2003). Stakeholder Involvement in the EMS Adoption Process. *Business Process Management Journal*, 9(2), 133-148.

Fecha de recepción: 25 de noviembre de 2013

Fecha de aceptación: 13 de septiembre de 2014

Correspondencia: fduarte@pucp.edu.pe

Sustentabilidade ambiental: um estudo sob a perspectiva da teoria institucional

Ines Liani Menzel Warken y Roberto Carlos Klan

Horus Faculdades
Universidade Regional de Blumenau
Departamento de Contabilidade

O objetivo deste estudo é analisar as forças inovadoras que influenciam uma universidade para a adoção de práticas de sustentabilidade ambiental, sob a perspectiva da teoria institucional. Para o alcance do objetivo proposto, aplicou-se um questionário sobre Educação Ambiental com 97 questões fechadas, adaptado de Freitas (2013) e respondido pelo departamento de sustentabilidade da Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS). Os dados foram tabulados no software Excel e tratados de maneira quantitativa por meio de estatística descritiva. Os resultados demonstram que as forças de inovação que influenciam a UFFS advêm do ambiente interno e externo e é motivada por isomorfismo coercitivo (36,56%), isomorfismo normativo (36,56%) e por isomorfismo mimético (26,88%). Denota-se assim, que a instituição adota as práticas de sustentabilidade ambiental influenciada preponderantemente pela legislação e profissionalização, ao invés de imitar práticas legitimadas entre as Instituições de Ensino Superior (IES). Estes resultados se assemelham aos achados de estudos nacionais e internacionais sobre a sustentabilidade ambiental em IES, que a definem como incipiente no segmento.

Palavras-chave: práticas de sustentabilidade ambiental, instituições de ensino superior, Teoria Institucional, isomorfismo

Environmental Sustainability: A Study on the Perspective of Institutional Theory

The aim of this study is to analyze the innovative forces that influence a university for the donation of environmental sustainability practices, from the perspective of institutional theory. To reach the proposed objective, a questionnaire was applied about environmental education with 97 closed questions, adapted by Freitas (2013) and answered by the sustainability department from Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS). Data were tabulated in Excel software treated quantitatively using descriptive statistics. The results show that the innovation forces that influence UFFS comes from the internal and external and are motivated by coercive isomorphism (36,56%) and normative isomorphism (36,56%) and by mimetic isomorphism (26,88%). Denoted thus, that the institution adopts the environmental sustainability practices influenced predominantly by legislation and professional, instead of imitating legitimized practices between Higher Education Institutions - (HEIs). These results are similar to findings from national and international studies on environmental sustainability in HEIs, which defines as incipient in the segment.

Keywords: Institutional Theory, isomorphism, environmental sustainability practices, higher education institution

Sostenibilidad ambiental: un estudio sobre la perspectiva de la teoría institucional

El objetivo de este estudio es analizar las fuerzas innovadoras que influyen en una universidad para que adopte prácticas de sostenibilidad ambiental desde la perspectiva de la teoría institucional. Para lograr el objetivo propuesto, se dio a la Dirección General de Sostenibilidad de la Universidad Federal del Sur de la Frontera (UFFS) un cuestionario, adaptado de Freitas (2013), sobre educación ambiental, con 97 preguntas cerradas. Los datos fueron tabulados usando Excel y analizados cuantitativamente mediante el uso de la estadística descriptiva. Los resultados demostraron que las fuerzas innovadoras que influyen a la UFFS provienen del entorno interno y externo, y está motivada por el isomorfismo coercitivo (36,56%), el isomorfismo normativo (36,56%) y el isomorfismo mimético (26,88%). De modo que la institución ha adoptado las prácticas de sostenibilidad ambiental preponderantemente influenciada por la legislación y profesionalización, en lugar de imitar las prácticas establecidas entre las Instituciones de Educación Superior (IES). Estos resultados son similares a los resultados de estudios nacionales e internacionales sobre la sostenibilidad ambiental en las IES, que las definen como nuevas en el tema.

Palabras clave: prácticas de sostenibilidad ambiental, instituciones de educación superior, teoría institucional, el isomorfismo

1. Introducción

O interesse na sustentabilidade ambiental vem crescendo de forma considerável na sociedade contemporânea. É fácil observar que o debate em torno do tema está cada vez mais presente, levando a discussão para termos que evoluem a capacidade de autossustento das gerações futuras (Santos & Porto, 2012). O desenvolvimento sustentável e a preocupação com questões ambientais têm aumentado de maneira expressiva, ocupando importante espaço na discussão e ações no mundo corporativo e representa considerável campo de pesquisa na contabilidade (Cintra, 2011).

Assim como as organizações buscam evidenciar suas ações ambientais com relatórios alternativos que possam informar os benefícios sobre os eventos ambientais, “cabe à contabilidade a formulação de parâmetros de mensuração e registro que permitam o acompanhamento da convivência da empresa com o meio ambiente e a evolução econômica e patrimonial de tal relação, no decorrer do tempo” (Paiva, 2009, p. 13). Para Cintra (2011), é neste meio que surge um

espaço para a contabilidade da sustentabilidade formular conhecimentos no campo organizacional que possam demandar novas ferramentas de contabilização e divulgação das ações ambientais, para servir a diferentes tipos de tomadores de decisão e voltar-se aos resultados ambientais.

Atualmente, diversos segmentos organizacionais são obrigados pela legislação brasileira a elaborar e emitir relatórios ambientais, o que as leva a assumir caminhos distintos: a preocupação com a vulnerabilidade jurídica frente aos órgãos ambientais e do fisco; o mercado que percebe as questões ambientais assumidas, colocando-as em vantagem em relação aos concorrentes e investidores; e quais as estruturas de inovação assumir em sua relação ambiental (Carvalho, 2008).

Neste contexto surgem perspectivas de desenvolver estudos que dissociam as práticas de sustentabilidade ambiental para segmentos organizacionais distintos, como é o caso das universidades federais (Tauchen; Blandi, 2006; Ferrer-Ballas et al., 2008; Clarke; Kouri, 2009; Fonseca *et al.*, 2011; Kruger *et al.*, 2011;

Lozano, 2011; Zhang *et al.*, 2011; Waheed *et al.*, 2011; Waheed, Khan & Veitch, 2011; Jones *et al.*, 2012; Levy; Marans, 2012; Wright; Wilton, 2012; Freitas, 2013).

As universidades têm agido em prol da sustentabilidade ambiental adotando práticas de sustentabilidade ambiental nas políticas e no planejamento estratégico, com objetivos voluntários e em atendimento às regulamentações ambientais (Mat *et al.*, 2011). Porém, a adoção de práticas de sustentabilidade ambiental é apenas o primeiro passo das universidades em direção à sustentabilidade ambiental. Esta implementação requer informações adicionais para posterior avaliação do desempenho gerado (Pollock *et al.*, 2009). No sentido de evidenciar informações sobre a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental em IES, foi estabelecida a questão problematizadora desta pesquisa: *quais são as forças inovadoras que influenciam uma universidade para a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental, sob a perspectiva da teoria institucional?*

Para atender ao problema de pesquisa, o objetivo do estudo consiste em: *analisar as forças inovadoras que influenciam uma universidade para a adoção de práticas de sustentabilidade ambiental, sob a perspectiva da teoria institucional.* Segundo Baum (1999), a Teoria Institucional (TI) converge com as expectativas ecológicas, sendo que essa convergência têm influenciado principalmente estudos que buscam compreender variáveis do ambiente institucional.

A realização deste trabalho se justifica por trazer uma contribuição para compor um corpo de estudos na teoria institucional que abordam a questão de sustentabilidade ambiental, procurando identificar o isomorfismo na adoção de práticas de sustentabilidade ambiental, e destacar quais as pressões ambientais promovem esta adoção entre as IES. A relevância da

pesquisa se dá por levar essa análise para o contexto das universidades, campo ainda pouco investigado sob a perspectiva da teoria institucional, tanto no contexto nacional, como internacional.

2. Isomorfismo como mecanismo de institucionalização

O isomorfismo consiste na semelhança das ações adotadas pelos grupos sociais que atuam em semelhantes nichos de mercado, ou seja, da legitimação de práticas gerenciais já legitimadas por diversas organizações.

Para DiMaggio e Powel (1983), o isomorfismo é o processo que força as organizações, ou grupo de organizações e se parecerem, ou seja, enfrentar o mesmo conjunto de condições do mercado com arranjos sociais semelhantes.

O conceito elaborado por João e Machado (2012, p. 241) é complementar, pois os autores afirmam que o “isomorfismo ocorre quando a empresa, buscando solucionar problemas que ela sozinha não consegue resolver, desenvolve processos parecidos (e/ou) os observa em outras organizações, favorecendo o seu funcionamento por meio de regras socialmente aprovadas”.

Conforme descrito no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999), o isomorfismo é o mecanismo que exerce pressão para adoção de novas práticas gerenciais denominadas como “inovação”, mecanismo ao qual serão comparadas as práticas de sustentabilidade ambiental adotadas pela IES em estudo, a fim de compreender qual a pressão (força isomórfica) mais influencia no momento da adoção de novas práticas para atingir a sustentabilidade ambiental em suas atividades.

Segundo DiMaggio e Powel (1983), existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional, que

explicam por que as organizações tendem a se moldar a outras e ajustar seu comportamento de acordo, tornando-as semelhantes. O isomorfismo competitivo “supõe uma racionalidade do sistema que consiste na concorrência de mercado, mudança de nicho, e nas medidas de ajuste, sendo mais relevante (pertinente) para os campos organizacionais onde existe concorrência livre e aberta”. (Santos, 2008, p. 84). O isomorfismo institucional é o que explica por que as empresas se tornam homogêneas (semelhantes)

e grandes organizações que comumente assumem a liderança são imitadas. (Oliveira Vaz, 2013).

No contexto deste estudo, o isomorfismo institucional é o que pode explicar os motivos e os tipos de pressões exercidas para que a IES busque semelhanças com outras instituições de ensino.

O isomorfismo institucional é dividido em três mecanismos: isomorfismo coercitivo; isomorfismo mimético; e isomorfismo normativo, dos quais ocorrem as mudanças institucionais, conforme Quadro 1.

Quadro 1. Conceitos dos Mecanismos de Isomorfismo Institucional

Isomorfismo coercitivo	
DiMaggio e Powel (1983)	Decorre da influência política, resulta das pressões exercidas sobre uma organização por outra organização em condições de dependência, como é o caso das subsidiárias.
Pacheco (2002)	Advém de pressão externa (legislação, determinações governamentais, diferenças de poder entre organizações) que pressiona a organização a assumir procedimentos e técnicas semelhantes a outra organização mais forte.
Oliveira (2009)	As pressões coercitivas podem ser sentidas como coerção ou como persuasão, podendo ser exemplificadas pela atuação do governo sobre a organização por meio de leis, normas e exigências para determinada atividade.
Isomorfismo mimético	
DiMaggio e Powel (1983)	Consiste na imitação de arranjos estruturais e procedimentos bem sucedidos já adotados por outras organizações, perante incertezas decorrentes de problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências ambientais.
Pacheco (2002)	É produzido quando a organização percebe incertezas em relação a seus produtos, serviços e tecnologias empregadas, ou por essas conflitarem com os seus objetivos para moldar-se a outra organização adota manias e modas no mundo dos negócios.
Carneiro, Pachoca e Dozsa (2014)	Consiste na cópia de práticas adotadas por outra organização do segmento para enfrentar incerteza semelhante. A reprodução ou imitação destas práticas diminui a dúvida sobre a decisão a ser tomada, por esta ser resultado de um processo geralmente testado.
Isomorfismo normativo	
Dimaggio e Powel (1983)	Associado à profissionalização, que envolve o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros de cada segmento ocupacional, referindo-se, principalmente, a formas comuns de interpretação e de ação frente aos problemas que se põem em evidência na vida organizacional.
Pacheco (2002)	Ocorre quando os executivos adotam mudanças nos arranjos para atender à comunidade profissional, aderindo a padrões e técnicas mais atualizadas e eficazes, transmitidas por meio de treinamentos e legitimação profissional aceita por altos padrões profissionais.
Oliveira (2009)	É originado por padrões estabelecidos por determinada entidade profissional a fim de constituir legitimidade à atividade desenvolvida.

Assim, os três mecanismos isomórficos constantes na literatura devem representar razões que permeiam a adoção de novos arranjos organizacionais para efetivar mudanças no cenário ambiental, aceitas e por vezes aguardadas pela sociedade, e os resultados no avanço da sustentabilidade ambiental atingidos por essas atitudes.

2.1. Estudos anteriores

A fim de auxiliar na compreensão da temática da sustentabilidade ambiental nas Instituições de Ensino Superior e em sua aplicação e avaliação, buscam-se pesquisas sobre o assunto que objetivaram investigar a sustentabilidade ambiental em universidades para auxiliar no direcionamento deste estudo.

Ferrer-Ballas *et al.* (2008) buscaram identificar os principais aspectos de transformação das universidades para a sustentabilidade, com características ideais, os direcionamentos e barreiras nessa transformação. Realizaram uma comparação entre sete IES internacionais e concluíram que a principal barreira a ser superada é a falta de estrutura e de incentivos para promover mudanças em cada uma.

Fonseca *et al.* (2011) descreveram o estado de sustentabilidade relatado no setor de ensino superior do Canadá, transcrevendo como o desempenho sustentável é compreendido, como as informações são relatadas e o que está sendo relatado. Aplicaram um sistema de 10 categorias e 56 indicadores baseados nas diretrizes do *Global Reporting Initiative (GRI)* nas 25 maiores IES do Canadá e demonstraram que a emissão de relatórios de sustentabilidade é uma prática incomum e diversificada nas instituições canadenses.

A pesquisa de Kruger et al. (2011) buscou averiguar a aderência de uma IES Comunitária à Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P), a partir de um estudo de

caso no qual aplicou um *check-list* junto aos responsáveis pela administração central da instituição. Concluíram que a Instituição atende aos 5 objetivos propostos na A3P. Porém, os autores observaram a necessidade de melhorias nas ações que se referem à qualidade de vida dos colaboradores e identificaram um gargalo na gestão ambiental da instituição no que se refere à compra sustentável, identificada como inexistente.

Lozano (2011) objetivou rever e analisar o estado dos relatórios de sustentabilidade em IES a partir de uma análise de desempenho dos relatórios de 12 instituições. Utilizou a avaliação gráfica da sustentabilidade em que os resultados mostram um estágio inicial, (tanto em número de instituições que emitem os relatórios quanto ao nível dos relatórios emitidos), se comparados aos relatórios de sustentabilidade em organizações de diferentes setores.

Waheed *et al.* (2011) apresentaram uma visão geral sobre iniciativas de sustentabilidade no campus da Universidade Memorial Terra Nova e Labrador no Canadá. Concluíram que as principais iniciativas incluem definir uma meta realista para a eficiência energética, tornando-a carbono neutro, e vários projetos de pesquisa e extensão relacionados à sustentabilidade, são relativamente novos.

Waheed, Khan e Veitch (2011) objetivaram fornecer uma significativa ferramenta de avaliação da sustentabilidade para tomar decisões aplicadas a IES. Desenvolveram uma ferramenta quantitativa para avaliar a sustentabilidade, utilizando um quadro de driving force-pressure-state-exposure-effect-action (DPSEEA), que considera a sustentabilidade ambiental, social, econômica e educacional como principais dimensões. Concluíram que o desenvolvimento econômico, a equidade social e educacional são as principais direções a serem alcançadas nas IES, enquanto a

questão de saúde e segurança, requisitos de energia, reforço institucional e as tendências internacionais de pesquisa são forças motrizes menos significativas.

Wright e Wilton (2012) investigaram um grupo de diretores de gestão das instalações de IES do Canadá, com a finalidade de conceituar o desenvolvimento sustentável, a universidade sustentável, o papel que as IES devem desempenhar para atingir a questão-chave da sustentabilidade e as barreiras percebidas para implementação de iniciativas sustentáveis em suas IES. Aplicaram a pesquisa em 37 IES e a maioria dos entrevistados demonstrou interesse em ter uma instituição sustentável, que os gestores universitários têm um papel fundamental na sustentabilidade em geral, porém, nem todos tinham uma ideia clara sobre universidade sustentável e desenvolvimento sustentável. Os autores perceberam que a maior barreira das iniciativas de sustentabilidade, na maioria das IES é o financeiro, que está baseado em recursos, bem como a resistência às mudanças.

3. Aspectos metodológicos da pesquisa

A pesquisa parte de um problema para o qual se pretende encontrar uma solução, a partir da utilização de técnicas padronizadas. Assim, sua classificação é efetuada mediante algum critério: quanto ao objetivo, o processo e em relação à análise dos dados.

Quanto ao objetivo, a pesquisa classifica-se como descritiva, por procurar “descobrir [...] a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características” (Cervo & Berivan, 2002, p. 66). No que se refere ao procedimento, caracteriza-se como estudo de caso, pois busca investigar os fatores que influenciam a adoção de práticas de sustentabilidade ambiental em uma universidade. Para Yin (2005, p. 32). Quanto à análise dos dados,

essa pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Na concepção de Triviños (1987), a pesquisa qualitativa é caracterizada por buscar origem, relação e mudanças de fenômenos. Assim, as características qualitativas são pertinentes ao estudo, pois se pretende identificar o que influencia a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental aplicadas na universidade. A seguir são explicitados os procedimentos da pesquisa.

3.1. Estudo de caso

Para definir a Instituição de Ensino Superior objeto desse estudo, buscou-se no sítio do Ministério da Educação e Cultura (MEC) a relação das instituições de ensino superior públicas (IESP) de Santa Catarina, o que originou a população de cinco (05) instituições educacionais do Estado de Santa Catarina dentre elas a Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS). No mês de junho de 2013 foram encaminhados ofícios para as cinco instituições de ensino superior públicas de Santa Catarina, solicitando autorização para realizar a pesquisa, e obteve-se a autorização de três (03) instituições para as quais foi aplicado o questionário no mês de julho de 2013. Sendo que as respostas e as informações adicionais encaminhadas pela Comissão de Desenvolvimento do Plano de Sustentabilidade da UFFS motivaram a escolha intencional da Universidade Federal da Fronteira Sul para a sequência do estudo.

A UFFS é uma instituição de ensino superior pública. Criada pela Lei nº. 12.029, de 15 de setembro de 2009, sua abrangência é de 396 municípios da Mesorregião Fronteira Mercosul – composta por: Sudoeste do Paraná, Oeste de Santa Catarina e Noroeste do Rio Grande do Sul, conforme site da UFFS. Desde sua criação, a Instituição possui cinco campi – Chapecó (SC) – sede da instituição, Realeza e Laranjeiras do Sul (PR) e Cerro Largo e Erechim (RS). O estudo foi realizado na UFFS, campus de Chapecó/SC (UFFS, 2013).

3.2. Coleta e análise dos dados

Para realizar o estudo se fez necessária à coleta dos dados relativos à pesquisa, o que ocorreu por meio do Questionário de Educação Ambiental, adaptado do Modelo de Avaliação da Sustentabilidade Socioambiental (MASS), Freitas (2013). O questionário é composto por 229 questões fechadas, de múltipla escolha, no qual constam as seguintes alternativas de resposta: (1) *Sim*; (2) *Não*; e (3) *N/A – Não Aplica*, distribuídas em 12 eixos temáticos.

Após estudo realizado para avaliar o nível e o desempenho ambiental da universidade, da qual surgiu o interesse de investigar os fatores que influenciam a IES na adoção das práticas de sustentabilidade ambiental,

foram redefinidos alguns eixos temáticos do questionário de Freitas (2013). Com a eliminação dos eixos 1 e 12 e das questões de sustentabilidade não aplicadas à universidade, o questionário foi reduzido para 97 questões, distribuídas em 10 eixos temáticos, as quais foram adequadas ao alcance do objetivo proposto nesta pesquisa. Nessas questões incluíram-se então os motivos da adoção das práticas de sustentabilidade ambiental atendidas pela UFFS. Para tanto, foram acrescentadas ao questionário as seguintes alternativas de resposta: (4) *Inovação por mudanças tecnológicas*; (5) *Inovação por legislação*; e, (6) *Inovação por força de mercado*, conforme as dimensões do processo de institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999), o Quadro 2 apresenta as objetivos gerais de cada eixo de avaliação.

Quadro 2. Objetivos das questões por eixo temático

EIXO	OBJETIVO DAS QUESTÕES	
2	Compras	Investigar sobre as comprar de produtos e serviços sustentáveis, recicláveis e retornáveis, bem como sobre o descarte e destinação correta.
3	Instalações e equipamento	Investigar sobre produtos e instalações com eficiência energética, descarte com destino adequado, tratamentos dos resíduos, utilização de iluminação natural e acessibilidade.
4	Atendimento à comunidade	Investigar sobre políticas de acesso, seleção e permanência de estudantes, integração e desenvolvimento do discente e adequação do campus com espaços de apoio como: cantina, Xerox, livraria, agencias bancarias, etc.
5	Recursos humanos	Investigar sobre o atendimento às normas relativas à saúde e segurança do trabalhador, consciência e gestão ambiental, plano de carreira, aperfeiçoamento e desenvolvimento profissional.
6	Responsabilidade socioambiental	Investigar a responsabilidade da instituição, a sua contribuição com a inclusão social, investimentos com proteção ambiental, conhecimento da estrutura de indicadores ambientais e pesquisa e desenvolvimento de tecnologias ambientais.
7	Planejamento e estratégia	Investigar sobre abrangência do plano diretor, investimentos em ensino, pesquisa e extensão, se a missão, os valores e PDI contemplam a sustentabilidade e sobre o envolvimento e comprometimento dos setores com a qualidade ambiental.
8	Contabilidade	Investiga sobre a sustentabilidade financeira e a continuidade dos compromissos na oferta da educação superior, orçamento previsto para o desenvolvimento da IES com controle das despesas, capital e investimento, políticas de aplicação de recursos em ensino, pesquisa e extensão.
9	Auditoria e governança	Se existe representatividade nos colegiados, sua independência e autonomia nos processos decisórios, coerência com ações comunitárias, com a sustentabilidade e a documentação oficial, existência e regularidade de auditoria ambiental e o comprometimento da gestão da qualidade ambiental.
10	Eixo e grupo ensino	Se há promoção da educação ambiental e se a sustentabilidade é trata nos currículos dos cursos de forma interdisciplinar.
11	Eixo e grupo pesquisa	Se o corpo de pesquisa possui formação e capacitação para incluir a sustentabilidade como elemento interdisciplinar no desenvolvimento das pesquisas.

O questionário foi aplicado em janeiro de 2014. O processo da análise dos dados envolve “a categorização, ordenação, manipulação e sumarização dos dados”, de forma a resumir um elevado número de dados brutos em informações mensuráveis, com a possibilidade de caracterizar resultados de maneira descritiva, transmitindo as variáveis do estudo a partir de suas interpretações (Kerlinger, 1980, p. 353).

As respostas foram tabuladas no *software Excel*, a fim de obter-se o número de alternativas por opção. Posteriormente à sumarização, procedeu-se a elaboração das tabelas, para que a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental pela universidade fosse equiparada às forças inovadoras dimensionadas por Tolbert e Zucker (1999), objetivando evidenciar as forças de inovação ambiental que influenciam o processo de adoção de novos arranjos estruturais na gestão da sustentabilidade ambiental, conforme Figura 1.

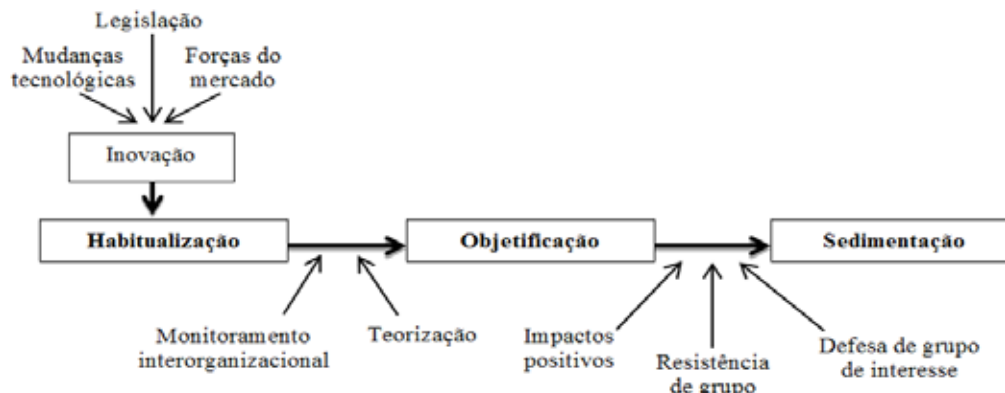
4. Análise dos dados

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa referente aos fatores que influenciam a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental na universidade.

Na Tabela 1 está disposto o número de práticas de sustentabilidade ambiental atendidas por eixo e qual força inovadora influencia para a sua adoção, conforme estabelecido no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999). A Tabela 1 permite a leitura dos dados, demonstrando que das 97 questões constantes do questionário, 93 práticas são efetivamente adotadas pela UFFS, 3 foram reclassificadas pelos respondentes e indicadas como *Não Aplicadas* à universidade (2 questões do eixo instalações e equipamentos e uma do eixo responsabilidade socioambiental) e uma prática constante no questionário não contém a opção de inovação (questão 64 do eixo Responsabilidade Socioambiental, que pergunta: ocorreram acidentes ou incidentes ambientais no passado).

O quadro de inovação apresentado na Tabela 1 informa que a adoção ocorre em sua maioria pela “inovação por legislação” e “inovação por força de mercado”, pois em ambos os quesitos, 34 práticas de sustentabilidade ambiental foram indicadas como resultantes desta influência. Além disso, 25 práticas de sustentabilidade ambiental são adotadas, influenciadas pela “inovação por mudanças tecnológicas”.

Figura 1. Processo de Institucionalização



Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (1999).

Tabela 1. Sumarização das respostas

Nº.	EIXO	Respostas			Inovação por		
		Sim	N/A	S/O	Mudança tecnológica	Legislação	Força de mercado
2	Compras	21			6	13	2
3	Instalações e Equipamento	10	2		5	3	0
4	Atendimento à Comunidade	3			0	1	2
5	Recursos Humanos	27			0	9	18
6	Responsabilidade Socioambiental	12	1	1	3	5	2
7	Planejamento e Estratégia	12			4	3	5
8	Contabilidade	3			1	0	2
9	Auditoria e Governança	6			5	0	1
10	Eixo e Grupo Ensino	2			1	0	1
11	Eixo e Grupo Pesquisa	1			0	0	1
	TOTAL	93	3	1	25	34	34

Os resultados encontrados revelam que a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental ocorre em atendimento à legislação e pela cobrança da comunidade profissional, por ações de mitigação dos riscos ambientais. Considerando os resultados obtidos, pode-se afirmar que a UFFS está adotando práticas de gerenciamento ambiental voltadas ao atendimento das determinações governamentais, em detrimento da permanência do poder organizacional entre as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), que consistem nas entidades semelhantes.

O desafio de integrar o desenvolvimento sustentável em um sistema universitário de gerenciamento de práticas de proteção ambiental é difícil, pois ainda não há um conceito abrangente para esse segmento, o que permite compreender os níveis baixos de isomorfismo mimético encontrados na pesquisa, que se assemelha aos encontrados em estudos anteriores sobre sustentabilidade ambiental em IES, que con-

cluem que ainda são poucas as iniciativas aplicadas ao segmento (Waheed et al., 2011).

4.2.3 Processo de institucionalização

A adoção das práticas de sustentabilidade ambiental que é a parte inicial do processo de institucionalização ocorre pela influência de três mecanismos isomórficos definidos pela teoria institucional: inovação por mudanças tecnológicas; inovação por legislação; inovação por força de mercado, nos quais as práticas de sustentabilidade ambiental foram individualmente enquadradas.

No decorrer do processo de institucionalização esses fatores são determinantes para que ocorra a adoção das práticas e a partir dessa, elas sejam implementadas nas atividades das entidades. Na UFFS os fatores que determinam a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental estão apresentados na Tabela 2, a qual dispõe o percentual referente aos fatores determinantes na adoção das práticas.

Tabela 2. Indicadores das forças isomórficas

Nº.	EIXO	Sim	Inovação por		
			Mudança tecnológica	Legislação	Força de mercado
			%	%	%
2	Compras	21	28,57	61,90	9,52
3	Instalações e Equipamento	10	50,00	30,00	-
4	Atendimento à Comunidade	3	-	33,33	66,67
5	Recursos Humanos	27	-	33,33	66,67
6	Responsabilidade Socioambiental	12	25,00	41,67	16,67
7	Planejamento e Estratégia	12	33,33	25,00	41,67
8	Contabilidade	3	33,33	-	66,67
9	Auditoria e Governança	6	83,33	-	16,67
10	Eixo e Grupo Ensino	2	50,00	-	50,00
11	Eixo e Grupo Pesquisa	1	-	-	100
	TOTAL	93	26,88	36,56	36,56

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se, na Tabela 2, que a “inovação por legislação” e “inovação por força de mercado” apresentam o mesmo percentual: 36,56% das práticas de sustentabilidade ambiental são admitidas pela sua influência, enquanto a “inovação por mudanças tecnológicas” representa 26,88% das adoções.

O eixo compras é mais influenciado pelo isomorfismo coercitivo, representado por 61,9% das práticas de sustentabilidade ambiental adotadas por inovação por legislação, o que está de acordo com a legislação das compras que são regulamentadas e devem ocorrer sob os critérios estabelecidos pela administração pública federal, priorizando o alcance do desenvolvimento sustentável da UFFS (Decreto presidencial, 7.746/2012).

Outro fator observável é que nos demais eixos em que há adoção por legislação, esta força é bem representativa, o que permite afirmar que a coerção e/ou a persuasão citados por Oliveira (2009) e exemplifi-

cados pela presença do governo na universidade, por meio de leis, normas e exigências, é um fator predominante na UFFS.

O isomorfismo normativo identificado pela força de mercado como preponderante na adoção das práticas de sustentabilidade ambiental na UFFS é afirmado por índices de 66,67% em 3 eixos (atendimento à comunidade, recursos humanos e contabilidade). Isso reflete bem que é decorrente em função da legitimidade inerente à atividade de prestação de serviços educacionais da universidade, pois nos três eixos em que o isomorfismo normativo é o fator de maior influência, os departamentos devem a legitimação à profissionalização especificamente necessária para o desenvolvimento das atividades.

Quando os resultados atestam isomorfismo mimético à influência na adoção, é reflexo da imitação de práticas testadas em organizações que enfrentam incertezas semelhantes e tomaram a decisão de adotá-las.

Isso é possível de perceber, pois os 3 eixos em que o percentual de isomorfismo mimético é maior (auditoria e governança, eixo e grupo ensino e instalações e equipamentos), as práticas que representam sucesso tem sua adoção favorecida, facilitando a imitação com maior segurança.

Assim, os percentuais representam a necessidade de inovar aliada à capacidade de inovação, que movimenta as Instituições de Ensino Superior a buscar mudanças nos processos e atividades, o que implica em alteração nas estruturas, tanto internas como externas, exigindo dos agentes institucionais conhecimento, adaptação e sequência no processo de institucionalização das rotinas e regras adotadas.

Nesse sentido, inicia-se o processo de institucionalização, que segundo Tolbert e Zucker (1999), ocorre a partir da adoção de novos arranjos estruturais, admitidos para fazer frente a uma necessidade ou a um interesse por inovação no processo de gestão.

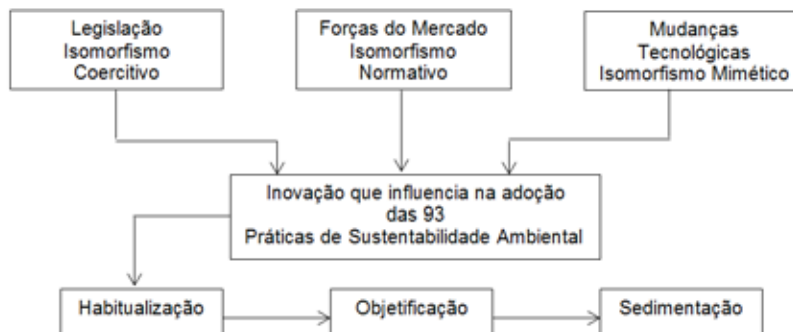
A Figura 2 representa as forças isomórficas que movem a UFFS para adotar estruturas gerenciais inovadoras, que possibilitem a promoção da sustentabilidade ambiental. Buscar sua efetivação pelo processo de institucionalização se faz necessário para que a univer-

sidade alcance o seu desenvolvimento e a permanência no âmbito do ensino superior. É necessário também para que suas atividades cotidianas demonstrem a sua preocupação volta ao atendimento da legislação (isomorfismo coercitivo), uma vez que a adoção de grande parte das práticas de sustentabilidade ambiental se dá em atendimento às normatizações ambientais, que podem implicar em sanções, caso essas não sejam implementadas na IES.

Igualmente, a UFFS volta sua atenção ao mercado em que atua, mesmo sendo instituição de ensino superior pública, cuja principal característica é oferecer ensino gratuito. Está preocupada com a qualidade do ensino oferecido e com a legitimação de suas ações ambientais em conformidade com as aplicadas pelas universidades, o que é demonstrado na Tabela 2, pelo índice de 36, 56% das práticas adotados por isomorfismo normativo.

No contexto de preocupação com o mercado e a qualidade dos serviços prestados, fica claro que a Instituição busca abranger as práticas de sustentabilidade ambiental, a fim de transmitir à comunidade local e regional, a sua responsabilidade em termos econômicos sustentáveis, além de avaliar os impactos que

Figura 2. Inovação e processo de institucionalização



Fonte: Dados da pesquisa.

ela causa ao meio ambiente, representado pelas forças isomórficas normativas; pois a UFFS abrange 36,56% das práticas ambientais motivada pela inovação por força de mercado.

Esse índice é interessante, uma vez que é igual à adoção de práticas de inovação por legislação, isomorfismo coercitivo, atendimento às determinações governamentais, o que pode estar fortemente ligado à falta de modelos específicos para auxiliar a IES na resolução dos problemas ambientais percebidos.

Conforme mencionado no estudo de Waheed et al. (2011), as ações ambientais no segmento de IES são incipientes e inexistem modelos de práticas de sustentabilidade ambiental moldadas às necessidades dessas organizações. Estão em desenvolvimento sistemas de gestão que possam contribuir com avaliação do desempenho das práticas existentes.

Os achados do estudo, em relação a minoria das práticas de sustentabilidade ambiental serem decorrentes do isomorfismo mimético (imitação de políticas e estratégias tecnológicas de sucesso em entidades semelhantes), pode ser comparado aos resultados encontrados por Lozano (2011), que analisou 12 IES quanto ao desempenho sustentável e concluiu que estas estão no estágio inicial (tanto em número de instituições que emitem os relatórios quanto ao nível dos relatórios emitidos), o que demonstra fragilidade de modelos voltados ao alcance da sustentabilidade ambiental no segmento, além da dificuldade de reproduzir práticas que representam atuação bem sucedida para enfrentar incertezas ambientais.

5. Conclusões e recomendações

Desenvolveu-se esta pesquisa com o objetivo de analisar as forças inovadoras que influenciam uma universidade para a adoção de práticas de sustentabilidade ambiental,

sob a perspectiva da teoria institucional. Para atender ao objetivo proposto, aplicou-se um questionário de 97 questões, adaptado ao Modelo de Avaliação de Sustentabilidade Socioambiental de Freitas (2013).

A metodologia descrita foi essencial para se alcançar o objetivo do estudo, permitindo: (i) compor um corpo de estudos da teoria institucional que abordam a questão de sustentabilidade ambiental; (ii) identificar o isomorfismo na adoção de práticas de sustentabilidade ambiental e destacar quais as pressões ambientais promovem esta adoção entre as IES; e (iii) levar essa análise para o contexto das universidades, campo ainda pouco investigado sob a perspectiva da teoria institucional, tanto no contexto nacional, como internacional.

Identificou-se que as forças inovadoras que implicam na adoção das práticas de sustentabilidade ambiental **são advindas do ambiente interno e externo.** Isso denota haver conscientização ambiental por parte dos membros e dos gestores organizacionais, pois a adoção de práticas inovadoras parte dos três pressupostos da teoria institucional: (i) mudanças tecnológicas: isomorfismo mimético (26,88%); (ii) inovação por legislação: isomorfismo coercitivo (36,56%); e (iii) inovação por forças de mercado: isomorfismo normativo (36,56%), quando avaliadas no conjunto.

No momento em que se faz uma comparação das forças que influenciam a adoção de novos arranjos administrativos, pode-se observar que somente um eixo é predominante em adotar práticas de sustentabilidade ambiental por imitação de arranjos estruturais e procedimentos bem sucedidos em organizações do setor. Tal resultado remete aos achados anteriores de que a aplicação de requisitos ambientais é prática incomum nas IES (Fonseca et al., 2011), que há escassez de ferramentas de avaliação da sustentabilidade aplicadas ao segmento e necessidade de difusão de conhecimento

inerentes à temática para as universidades (Waheed; Khan; Veitch, 2011). Nem todas as IES têm ideia clara do que é uma universidade ambientalmente sustentável e desenvolvimento sustentável (Wright; Wilton, 2012), não há práticas de sustentabilidade ambiental aplicadas com sucesso a serem imitadas.

O achado que é mais recorrente é o isomorfismo coercitivo (inovação por legislação) e isomorfismo normativo (inovação por força de mercado), indicando que a adoção motivada por legislação e forças profissionais ocorre em detrimento à regulamentação e acompanhamento da evolução do mercado, ou seja, ocorre mais por atendimento a exigências legais e profissionais do que por percepção voluntária da universidade. Tal resultado está alinhado à literatura, que aponta que a aderência é baseada em atendimento aos objetivos propostos pela A3P (Kruger *et al.*, 2011) e que a maior barreira a ser superada é a falta de estrutura e de incentivos para que as mudanças ocorram no plano individual (Ferrer-Ballas *et al.*, 2008).

Sugere-se ampliar os conhecimentos desta temática no que diz respeito à pesquisa de práticas de gestão e ações de sustentabilidade ambiental para o setor de prestação de serviços educacionais da IES, melhorando suas próprias ações e contribuindo na realização de pesquisa para avaliação do desempenho da sustentabilidade da instituição, bem como constituir um modelo de gestão da sustentabilidade para as IES.

Como sugestão para futuras pesquisas, indica-se buscar evidenciar em que dimensão do processo de institucionalização encontra-se a adoção das práticas de sustentabilidade ambiental, como também realizar pesquisas com o objetivo de propiciar um modelo de gestão integrado com indicadores para avaliação da sustentabilidade ambiental em IES, para informar o desempenho ambiental atingido.

Referências

- Baum, J. A. (1999). Ecologia organizacional. In S. R. Clegg *et al.* *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, v. 1, pp. 196-219.
- Carneiro, L. M., L. Panhoca & D. Dozsa (2014). Mecanismo de isomorfismo na gestão de empreendimentos de economia solidária. In: VIII Encontro de Estudantes em Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas (EGEPE), Goiana, 24 a 26 de março.
- Carvalho, G. M. B. de (2008). *Contabilidade ambiental: teoria e prática*. 2 ed. Curitiba: Juruá.
- Cervo, A. L. & P. A. Bervian (2002). *Metodologia científica* (2002). 5. ed. São Paulo: Prentice Hall.
- Cintra, Y. C. (2011). *A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas brasileiras*. Tese. (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP). São Paulo.
- Clarke, A. & R. Kouri (2009). Choosing an appropriate university or college environmental management system. *Journal of Cleaner Production*, 17, 971-984.
- DiMaggio, P. J. & W. W. Powell (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Ferrer-Balas, D., J. Adachi, S. Banas, C. I. Davidson, A. Hoshikoshi, A. Mishra & M. Ostwald (2008). *An international comparative analysis of sustainability transformation across seven universities*. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 9(3), 295-316.
- Fonseca, A., A. Macdonald, E. Dandy & P. Valenti (2011). The state of sustainability reporting at Canadian Universities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 12(1), 22-40.
- Freitas, C. L. de (2013). *Avaliação de sustentabilidade em instituições públicas federais de ensino superior (IFES): proposição de um modelo baseado em sistemas gerenciais de avaliação e evidenciação socioambiental*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Florianópolis: UFSC.

- João, J. C., D. D P N Machado (2011). Teoria Institucional: aderência às normas de RH em agências bancárias. *Revista Eletrônica Gestão e Sociedade*, 5(12), set./dez., 236-253. Belo Horizonte.
- Jones, N., E. Panoriou, K. Thuveou, S. Rouneliotis, S. Allan, J. R. A. Clark & K. I. Evangelinos (2012). *Investigating benefist from the implementation of Environmental Management Systems in a Greek university*. *Clean Techn Environ Policy*, 14, 669-676.
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: tratamento conceitual*. SP: EPU.
- Kruger, S. D., E. D. Pfitscher, C. L. De Freitas & S. M. Pedri (2011). Gestão ambiental em instituição de ensino superior: uma análise da aderência de uma instituição de ensino superior comunitária aos objetivos da Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P). *Gestão Universitária na América Latina - GUAL*, Florianópolis, 4(3), 44-62, set/dez.
- Levy, B. M. & R. W. Marans (2012). Towards a campus culture of environmental sustainability Recommendations for a large university. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 13, 365-377.
- Lozano, R. (2011). The state of sustainability reporting in universities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 12(1), 67-78.
- Mat, S. *et al.* (2011). Managing Sustainability in Universiti Kebangsaan Malaysia. *Environmental Problems and Development*, 33-38.
- Oliveira Vaz, F. (2013). A teoria institucional e uma reflexão das teorias organizacionais na adaptação ao mercado competitivo. In *Semana Acadêmica 2013. Os Desafios da Tecnologia e Ciências do Norte do Paraná – FATECIE, 2013*. Disponível em: www.fatecie.com/revista-científica/2013/01.pdf. Acesso em: 18/04/2014, 17:01.
- Oliveira, L. E. (2009). *Isomorfismo na institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresas familiares brasileiras*. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas) – Universidade Regional de Blumenau, FURB, Blumenau, SC.
- Pacheco, F. L. (2002). O isomorfismo institucional nos teatros da região metropolitana do Recife. In: Encontro de estudantes organizacionais, 2, 2002. Recife. Anais... Recife. Observatório da Realidade Organizacional: PROPAD/UFPE: ANPAD.
- Paiva, P. R. (2009). *Contabilidade ambiental: evidencição dos gastos ambientais com transparência e focada na preservação*. São Paulo: Atlas.
- Pollock, N., E. Horn, R. Constanza, M. Sayre (2009). Envisioning helps promote sustainability in academia: a case study at the University of Vermont. *International Journal of Sustainability Higher Education*, 10(4), 343-353.
- Santos, A. R. dos (2008). *Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor elétrico brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis: Setor de Ciências Sociais e Aplicadas) – Universidade Federal do Paraná, UFPR, Curitiba, PR.
- Santos, P. M. F. & R. B. Porto (2013). A gestão ambiental como fonte de vantagem competitiva sustentável: contribuições da visão baseada em recursos e da teoria institucional. *Revista de Ciências da Administração*, 15(35), 152-167, abr.
- Tauchen, J. & L. L. Brandli (2006). A gestão ambiental em Instituições de Ensino Superior: modelo para implantação em campus universitário. *Revista Gestão & Produção*, 13(3), 503-515, set./dez.
- Tolbert, P. S. & L. G. Zucker (1999). *A institucionalização da teoria institucional*. In S. R. Clegg *et al.* *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, v. 1, pp. 96-219.
- Triviños, A. N. S. (1987). Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. *Introduction to the research in social sciences: the qualitative research in education*. São Paulo: Atlas.
- Waheed, B., F. Khan, B. Veitch & K. Hawboldt (2011). An integrated decision-making framework for sus-

- tainability assessment: a case study of Memorial University. *Higher Education Policy*, 24, 4, 481-498.
- Waheed, B., F. I. Khan & B. Veitch (2011). Developing a quantitative tool for sustainability assessment of HEIs. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 12(4), 355-368.
- Wright, T. S. A. & H. Wilton (2012). H. Facilities management directors' conceptualizations of sustainability in higher education. *Journal of Cleaner Production*, 31, 118-125.
- Yin, K. R. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zhang, N., I. D. Williams, S. Kemp & N. F. Smith (2011). Greening academia: Developing sustainable waste management at Higher Education Institutions. *Waste management*, 31(7), 1606-1616.
- Fecha de recepción: 18 de agosto de 2014
Fecha de aceptación: 13 de noviembre de 2014
Correspondencia: farolassessoria@scnet.com.br
rklan@furb.br

El ocio y el trabajo a tiempo parcial. La aproximación de esta relación desde la oferta laboral

Manuel Saavedra Martínez

Pontificia Universidad Católica del Perú
Dirección de Recursos Humanos

El auge económico que venimos percibiendo se sustenta en cifras macroeconómicas extraordinarias; todos los actores de la economía se encuentran involucrados, marco en el que el más influyente es el nivel de participación del factor humano, que impulsa la productividad y eleva los retornos de utilidades a las empresas. El mercado laboral es realmente dinámico y forma parte de este engranaje del ciclo económico expansivo, que transforma homogéneamente la economía y la mano de obra. Sin embargo, la mirada del capital humano en su entorno del uso del tiempo –llámese económicamente *ocio*– es uno de los aspectos poco enfatizado en los ensayos laborales. Ello se debe a que la modelación de los estudios se enfoca en el valor de la cifras de las empresas, mediciones de mercado, asimetrías de comparación entre firmas, censos, etc.; no obstante, se rentabiliza muy poco la importancia de las familias en la oferta laboral y las razones que impulsan a las personas a trabajar bajo la dinámica de emplearse en las distintas modalidades de trabajo.

En esta oportunidad, a través de la representatividad de la modalidad de empleo a tiempo parcial, podríamos encontrar los factores que influyen en las familias para integrarse al mercado laboral en jornadas a tiempo parcial. El propósito del estudio recae en la mirada del ocio y su relación con la iniciativa de laborar a tiempo parcial como una participación individual de la persona que presta su mano de obra en el mercado laboral. Para tener el sustento teórico de esta dinámica, recurrimos a la teoría de la oferta laboral, la cual nos impone la perspectiva del estudio de la familia y de sus integrantes. A partir de esta, se debe analizar el rol que tiene el individuo y las necesidades que lo llevan enfrentarse al mercado laboral, en este caso, de forma decisoria a trabajar a tiempo parcial. Cabe anotar que el elemento significativo en la oferta laboral es la *conducta*, que viene precedido por las decisiones de la persona. Esto revela el accionar de la función económica sobre la elección del consumo del individuo y, por ende, su participación en el mercado de trabajo.

Palabras clave: trabajo a tiempo parcial, ocio, familias, uso del tiempo, economía del comportamiento, trabajo no remunerado

The leisure and work part time. The approximation of this relationship from the labor supply

The economic boom that we have been receiving is based on extraordinary macroeconomic figures, all economic actors are involved, the most influential being the level of involvement of the human factor that boosts productivity and increases returns profits to companies. The labor market is really dynamic and form part of this expansionary cycle gear, homogeneously transforming the economy and labor; however, the view of human capital in its environment the use of time, be it economically: leisure, is just one aspect emphasized in labor trials because modeling studies focus on the value of the numbers of companies, market measurements, compared asymmetries between

firms, census, etc., but very little importance on the labor supply of families and the reasons that drive people to work on the dynamics of the different modalities used in employment pays off.

This time, with the part time work, we could find the factors that influence families to join the labor market in part-time days. Thus, the purpose of the study lies in the eye of leisure and its relation to the initiative of working part-time as a single share of the person providing their workforce in the labor market. To have the theoretical basis of this dynamic resort to the theory of labor supply, which imposes the perspective of the study of the family and its members, analyzing the role that the individual and needs to face the labor market, if so, determining how to work part time. The significant element is the labor supply behavior, which is preceded by the decisions of the person, which reveals the actions of the economic function of the choice of the individual consumer and therefore its participation in the labor market.

Keywords: Part time work, leisure, families, time use, behavioral economics, unpaid work.

Lazer e trabalho a tempo parcial. Desde o ponto de vista da oferta de trabalho

O boom econômico alcançado está baseado em números macroeconômicos extraordinários; todos os agentes econômicos estão envolvidos, o mais influente é o nível de envolvimento do fator humano, o que aumenta a produtividade e aumenta os lucros das empresas. O mercado de trabalho é muito dinâmico e faz parte deste ciclo econômico expansivo que transforma homogeneamente a economia e a força de trabalho. No entanto, o capital humano e o uso do tempo de lazer é um aspecto pouco enfatizado no campo trabalhista. Isso ocorre porque a modelagem de estudos incide sobre o valor dos números nas empresas, mensuração do mercado, comparações entre as empresas, censos, etc.; entretanto, não é rentável a importância das famílias na oferta de trabalho nem as razões que levam as pessoas a trabalhar com a dinâmica utilizada em diferentes tipos de trabalhos.

Desta vez, através do modo de part-time, nós poderíamos encontrar os fatores que influenciam as famílias para integrar-se ao mercado de trabalho a tempo parcial. O objetivo do estudo encontra-se no lazer e sua relação com a iniciativa de trabalhar a tempo parcial como uma participação individual da pessoa no mercado de trabalho. Para ter a base teórica desta dinâmica, usamos a teoria da oferta de trabalho, o que impõe a perspectiva do estudo da família e seus membros. A partir daí, deve-se analisar o papel do indivíduo e as necessidades que o levam a enfrentar o mercado de trabalho, neste caso, o trabalho a tempo parcial. Note-se que o elemento significativo na oferta de trabalho é a conduta que é precedida pelas decisões do indivíduo. Isso revela o papel econômico sobre as escolhas do consumidor e, portanto, sua participação no mercado de trabalho.

Palavras-chave: trabalho a tempo parcial, lazer, família, uso do tempo, a economia comportamental, trabalho não remunerado.

1. Introducción

Uno de los componentes del mercado laboral que no ha sido cuantificado durante muchas décadas en Latinoamérica, dentro del marco de la economía laboral, lo constituye la medición del uso del tiempo¹ de los hogares¹. A pesar de ello, en los últimos años, se percibe el mayor énfasis e importancia a este tipo de encuesta. El uso del tiempo, como tal, se sitúa dentro de los patrones de comportamiento al interior de las familias y, por este, cada integrante del hogar debe maximizar el equilibrio entre el entorno familiar y la esfera laboral. Es mediante este estudio que aproximaremos económicamente los datos que nos permitan interpretar el comportamiento de los individuos sobre la base de las actividades que realizan en el hogar, las mismas que condicionarán su participación en el mercado laboral para trabajar en jornadas a tiempo parcial.

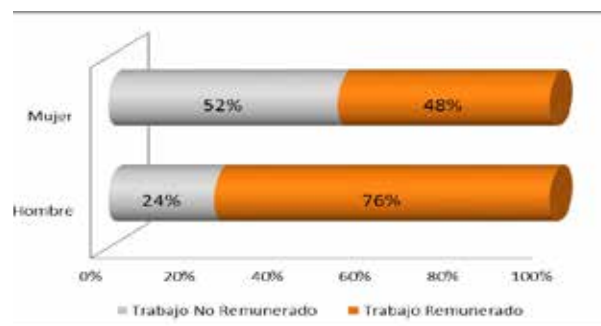
2. El estado de la cuestión

Dentro de los principios de la teoría de la utilidad, el uso del tiempo constituye el estudio del *ocio* o trabajo no remunerado. Esto último, para Samuelson y Nordhaus (2000), se constituye como «el tiempo que podemos dedicar a lo que nos plazca y asignar de nuestros presupuesto de tiempo de la misma forma que nuestros presupuestos monetarios». Más adelante, pasaremos a revisar en qué consiste esta variable y cómo se determina. El escenario actual de este estudio, se presenta en el gráfico 1, en el que la participación

de los trabajadores varones en las labores familiares es 24% del total de trabajo no remunerado, mientras que las mujeres superan en más del doble en la generación del trabajo doméstico, con una tasa del 52%. Esta perspectiva visual nos emplaza —de forma intuitiva— a la explicación del porqué las mujeres ofrecen menos horas de trabajo a las empresas y, por consecuencia, su jornada laboral es inferior a los varones. En términos de participación del mercado laboral, este se relaciona con lo puesto en evidencia por Saavedra (2011), quien señala que el tiempo que ofertan las mujeres a las firmas está en función de la productividad que desempeñan en el hogar; es decir, es directamente proporcional a encontrar trabajos remunerados con dedicaciones a media jornada o inferiores a esta.

Gráfico 1. Perú: Distribución de la carga global del trabajo, 2010

(en porcentaje)



Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática (2010)

¹ Los primeros intentos por alcanzar el estudio del trabajo no remunerado en Latinoamérica se iniciaron en Cuba, en el año 1985, mediante la aplicación de preguntas de administración del tiempo en el hogar. La escala internacional se produjo en el año 1995, con la Conferencia de las Naciones Unidas para la Mujer, celebrada en Beijing con el acuerdo de aplicar encuestas del uso del tiempo. La estandarización de los indicadores se origina en 2005, con la publicación de la *Guía de las Naciones Unidas*, cuya finalidad era promover las estadísticas del uso del tiempo.

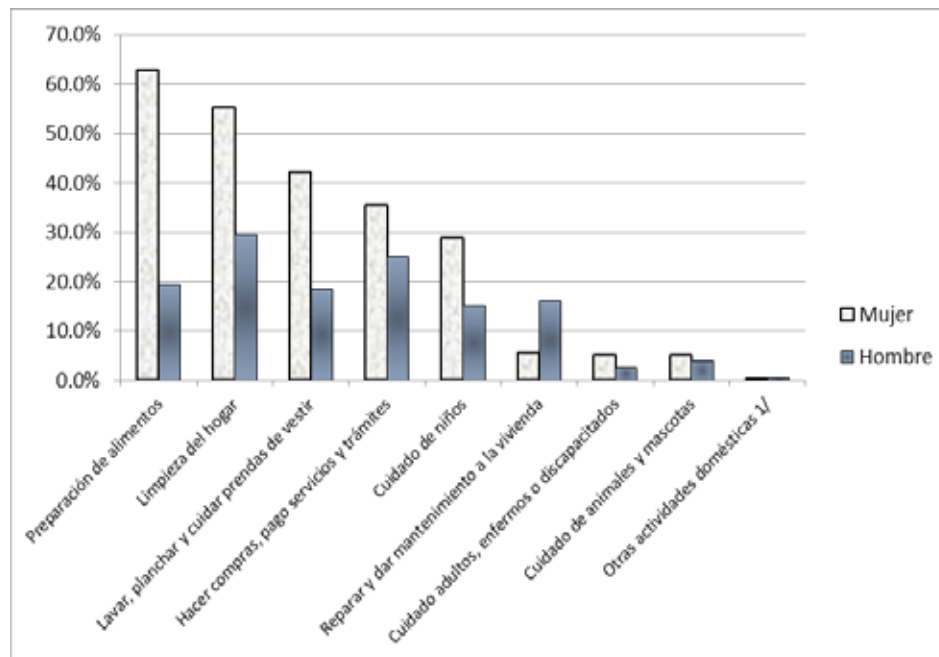
En Estados Unidos, la medición del uso del tiempo, se realizó en el año 1965; la Universidad de Michigan fue quien asumió la administración de los datos. Se incluyeron dos tipos de variables: características sociodemográfica de los encuestados y la oferta del uso del tiempo. Los resultados generales de las labores domésticas no remuneradas dieron cuenta de que las mujeres casadas trabajaban al interior del hogar cuarenta horas y los hombres solo diez horas a la semana.

El informe «Uso del tiempo e inequidades de género en el trabajo remunerado y doméstico en Lima Metropolitana», elaborado por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008b), evidencia el rol de la mujer en las actividades no remuneradas al interior del hogar. A partir de ello, se observa –como se muestra en el gráfico 2– que las mujeres gozan de una participación destacada en todas las actividades no remuneradas, con excepción de las reparaciones y mantenimiento de la vivienda, en las que el paternalismo varonil se destaca por una cuestión de esfuerzo físico. Así, se evidencia que al interior del hogar vierte la especialización de habilidades en torno al género.

Esta dicotomía del esfuerzo masculino o femenino, con preponderancia sesgada de género en el hogar, es resumida por Harford (2008) en el contexto de la maximización de beneficios que gozaba el matrimonio en la división del trabajo:

antes de que hubiera mercados bien desarrollados para cualquier cosa, y mucho antes de que pudieran pedir un capuchino, hombres y mujeres podían gozar de algunos de los beneficios de la división del trabajo, casándose, especializándose y compartiendo. En los tiempos de la prehistoria, uno podría cazar; y el otro, recolectar. En un pasado más reciente, uno podría especializarse en cocina y hacer las reparaciones en el hogar.

Gráfico 2. Lima Metropolitana: tasa de participación de la PEA ocupada en actividades domésticas según sexo, 2008 (en porcentaje)



Nota: Se refiere a la tasa de participación promedio semanal de aquellos que realizaron una actividad determinada.

1/ Entre los hombres, se presentan la reparación/mantenimiento de vehículos automotores; y, para el caso de las mujeres, la preparación o arreglos para el trabajo al día siguiente.

Fuente: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2009)

Si bien el rol femenino ha cambiado en el mercado laboral, en el que las competencias de este colectivo son de aceptación positiva para las firmas, las actividades no remuneradas siguen siendo determinantes en la vida profesional de las mujeres, porque la cultura familiar prevalece en las decisiones de la maximización del uso del tiempo. Este último punto se evidencia en una encuesta realizada por Trabajando.com, publicada en el Diario Gestión (2011). En esta, se entrevista a 2500 mujeres trabajadoras, de las cuales el 69% reconoce que le gustaría dejar de trabajar para dedicarse exclusivamente al cuidado y la educación de sus hijos. Cabe resaltar que, dentro de las entrevistadas, el 61% habían sido madres. En esta misma línea, se debe mencionar el estudio de los *millennials* (también llamados «Generación Y» o menores de 30 años –que hacia el año 2020 representarán el 50% de la fuerza laboral–) por Price Waterhouse, dado a conocer por el Diario Gestión (2014). En el último, ante la pregunta a 40 mil mujeres ejecutivas sobre qué tan importante es el equilibrio entre empleo y vida familiar, el 97% de las encuestadas respondió que no está dispuesta a perder vida privada por un buen puesto de trabajo. Otra vez, observamos el carácter periférico de las razones culturales que atraen a esta fuerza laboral al espacio hogareño.

En general, este panorama supone dos vertientes en la oferta laboral peruana. Por un lado, se encuentra el tiempo de dedicación en la internalización de las actividades no remuneradas, por parte de personas que postergan horas de trabajo, especialización y capacitación como agentes potenciales de mano de obra en el

mercado laboral. Por el otro, se constituye una suerte de subeconomía, en la que subsisten las actividades de uso de tiempo cuantificadas en el hogar, pero sin ningún alcance de valor agregado para la economía real.

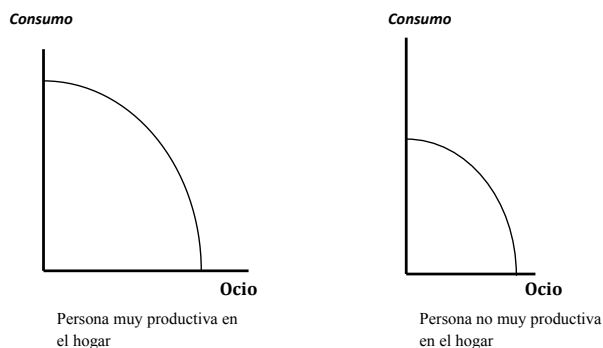
3. Aproximación teórica

Desde el punto de vista del bienestar de las familias y de cómo estas se manifiestan en la economía, es importante primero definir qué es la oferta laboral. En este sentido, la oferta de trabajo para Becker (1981)² es la acción individual de la persona, a partir de la cual deja su conducta grupal de familia y se inserta al mercado laboral sacrificando su ocio. Las decisiones de oferta laboral del empleo a tiempo parcial son circunstancias individuales que están determinadas por las familias (Euwals & Hogerbrugge, 2006). Definitivamente, la elección de laborar a tiempo parcial transita por el mismo rol que lleva a cabo el consumidor de acuerdo con lo manifestado por Frank (2005); se trata de elegir entre dos bienes: la renta o el tiempo de ocio. Este enfoque concierne a la función de producción de maximización de utilidad del individuo, dentro del ámbito del consumo y el tiempo de ocio. Esta dualidad se distingue en el gráfico 3, extraído del modelo de producción doméstica de Becker. En este, se muestra la curva de la oferta individual de un integrante de familia, de tal forma que puede transformar las horas de trabajo en utilidad o consumo de bienes o servicios. La primera gráfica muestra el precio del ocio y cómo aumenta curvándose hacia la derecha: un aumento del ocio del individuo en el hogar produce una circunstancia productiva al interior de las familias, pero no así

² Gary Becker, Premio Nobel de Economía en 1992, estudia en su ensayo «Tratado sobre la familia» –publicado en 1981– los escenarios más probables a la realidad de la oferta laboral de las familias. Para ello, utiliza dos factores: consumo y ocio. La tesis de Becker indaga sobre la especialización de los integrantes de una familia, a las cuales la denomina *inversiones*. Esta especialización puede ser de tipo doméstico o laboral.

llega a emplearse con una intensidad mayor de horas en el mercado laboral. No obstante, si un integrante de la familia con tiempo libre se integra en el mercado laboral, entonces, la curva de oferta individual se encorvaría hacia atrás, como se observa en el gráfico continuo. Ergo, para este caso, el individuo sería más productivo fuera del hogar, donde el capital humano que invertirá en el mercado buscará su especialización. El autor de este modelo de producción doméstica lo denomina equilibrio automático de la distribución del tiempo y de la utilidad del individuo.

Gráfico 3. Modelo de producción doméstica de Becker



Fuente: Becker (1981)

En estas circunstancias, el modelo de Becker (1981) no permite sostener la independencia de laborar o elegir entre trabajar a tiempo parcial o tiempo completo, pero sí demuestra la decisión o sacrificio del tiempo de ocio que nos aproxima a determinar la circunstancia de la oferta laboral de las familias en el mercado de trabajo. Otro aspecto importante dentro del contexto de la economía del comportamiento, desde la perspectiva de los actores del hogar, es lo expresado por Harford (2008) cuando analiza la tesis de Becker. El

autor sostiene que «un hogar en el que ambos padres trabajan a tiempo parcial en sus profesiones y a tiempo parcial en el cuidado de los hijos y de la casa carece de sentido económico racional. Dos mitades son mucho menos que un todo» (Harford, 2008). Harford (2008) concluye que, por economía de escala, una de estas personas debe laborar en un trabajo remunerado a tiempo completo, mientras que la otra, debería ejercer la actividad no remunerada, específicamente, dedicarse al hogar.

De acuerdo con lo expresado por Grift y Siegers (1993), la decisión de inserción en el mercado está condicionada por la presencia de los miembros de la familia. En esta dirección, una mujer que tiene a su cuidado niños tendrá que administrar su tiempo de ocio y, a la vez, su propensión a laborar sería a tiempo parcial, por la oportunidad de equilibrar las ocupaciones del hogar con la vida laboral (McRae, 1989). El estudio de la teoría de la oferta laboral sobre el trabajo a tiempo parcial es el resultado del análisis laboral neoclásico³, debido a que el individuo elige trabajar a tiempo parcial o tiempo completo (bajo el supuesto de la preferencia del tiempo de ocio o la coyuntura familiar) con dirección a maximizar su satisfacción. Por lo tanto, existen diferencias subjetivas en la elección entre ambas modalidades de empleo, y no necesariamente la elección por una diferencia objetiva de las horas de trabajo. Esta actitud del individuo conlleva a la asimilación del rol que juega dentro del contexto familiar, por lo cual la influencia de laborar a tiempo parcial se articula dentro del modelo de *jefe de hogar*.

Las transiciones laborales de esta modalidad de empleo tienen implicancia en la ubicación y la perspectiva del individuo, particularmente, de las personas que

³ La teoría neoclásica de oferta laboral individual forma parte de la teoría del bienestar del consumidor. Uno de los temas centrales de este último es la derivación de la función de demanda del consumidor.

tienen la responsabilidad familiar. El efecto de estas transiciones en el espíritu de la teoría laboral a tiempo parcial marca la actitud hacia el rol femenino. Como se ha mencionado, bajo el aspecto de voluntariedad para laborar a tiempo parcial, una familia que cuenta con una jefa de familia o *cabeza de familia femenina* tiene mayor proporción de movilidad de pasar a integrar la fuerza laboral a tiempo parcial. Los estudios de Deuterman y Brown (1978), Nardone (1986), Hakim (1997) y Tijdens (2002) consideran la actitud voluntaria⁴ y temporal de las mujeres para laborar a tiempo parcial, debido a las circunstancias que envuelve la responsabilidad del cuidado de los niños y del hogar. De esta forma, el trabajo a tiempo parcial pasa a la esfera de la reproducción social, y no así formaría parte de la fuerza de trabajo en el mercado laboral, en la medida que constituye —para la mujer que actúa como jefa del hogar— una actividad relegada en el contexto familiar.

4. Metodología: Modelo econométrico para medir la relación del uso del tiempo y el trabajo a tiempo parcial

El modelo econométrico, planteado con sus respectivas variables, determina la conectividad y el nivel de influencia que tiene el individuo al decidir su participación laboral en el mercado, de tal forma que condiciona su tiempo en actividades no remuneradas. La ecuación de este modelo queda conformada de la siguiente manera:

$$P(Y=1/X) = \beta_0 + \beta_1 \text{EDFP}_t + \beta_2 \text{DEPO}_t + \beta_3 \text{CULT}_t + \beta_4 \text{COMU}_t + \beta_5 \text{CdM}_t + \beta_6 \text{COCI}_t + \beta_7 \text{CdMA}_t + \beta_8 \text{PdAL}_t + \beta_9 \text{LdHO}_t + \beta_{10} \text{LAVA}_t + \beta_{11} \text{COMP}_t + \beta_{12} \text{REPA}_t + \beta_{13} \text{CdAN}_t + \mu$$

Donde:

$$Y = \begin{cases} 1, & \text{si trabaja a tiempo parcial} \\ 0, & \text{si trabaja a tiempo completo} \end{cases}$$

EDFP_t: Educación o formación profesional

DEPO_t: Actividades deportivas

CULT_t: Actividades culturales

COMU_t: Actividades comunitarias

CdM_t: Cuidado de niños

COCI_t: Cocina

CdMA_t: Cuidado de adultos

PdAL_t: Preparación de alimentos

LdHO_t: Limpieza de hogar

LAVA_t: Lavar, planchar

COMP_t: Hacer compras

REPA_t: Reparación o arreglos del hogar

CdAN_t: Cuidado de animales

Es importante tener presente que esta circunstancia metodológica supone que el modelo planteado afecta a los trabajadores a tiempo parcial, marco en el que se toma en consideración las 30 horas/semanales que identificará a este colectivo. A partir de ello, observamos que la variable dependiente no es continua, sino que es una variable cualitativa que toma dos valores posibles: es binaria por naturaleza. En vista de esto, con una variable dependiente binaria, lo recomendable

⁴ Nardone (1986), sobre la base de un análisis estadístico de las publicaciones mensuales de la oficina laboral de los Estados Unidos, determina los perfiles de la fuerza laboral a «tiempo parcial voluntaria». En primer lugar, se trata de personas que no tienen razones económicas para laborar a tiempo completo. En su gran mayoría, está compuesta por mujeres; los hombres, en contraste, constituyen el colectivo laboral que muestra involuntariedad para laborar a tiempo parcial. Finalmente, se debe mencionar que los sectores económicos que absorben la fuerza laboral femenina voluntaria son los servicios y el comercio al por menor (las grandes tiendas de venta por departamento, *retail*).

es emplear los modelos *logit* o *probit*, porque presentan estructuras de intervalos entre 0 y 1. La diferencia entre ambos modelos radica en que el análisis Logit utiliza una función de distribución logística, mientras que el modelo Probit está determinado por una función de distribución normal.

Sobre la base del modelo seleccionado, se puede decir que la variable explicativa forma parte del objetivo inmediato de esta sección, la cual otorgará el grado de involucramiento de la variable dependiente. De esta forma, se utilizarán como variables explicativas las siguientes:

- Educación o formación profesional (EDFP): Consiste en la dedicación de tiempo que aprovecha el individuo en una actividad educativa o de capacitación. El signo esperado es positivo.
- Actividades deportivas (DEPO): Es una actividad de ocio enmarcada dentro de la ocupación de tiempo que le dedica la persona. Esta variable presentaría una lógica incierta en los resultados de la interpretación del signo.
- Actividades culturales o de entretenimiento (CULT): Esta variable forma parte de las actividades recreacionales que un integrante de la familia le dedica parte de su tiempo. Al igual que la variable anterior, sería incierto el resultado del signo.
- Actividades comunitarias, religiosas o de socialización (COMU): Se basa en una actividad de ocio y forma parte de la dedicación de tiempo que el individuo ostenta. El signo esperado sería incierto en esta actividad.
- Cuidado de niños (CdM): Es una variable cuya función radica en la responsabilidad que tiene el trabajador en el hogar con respecto al cuidado de menores. De acuerdo con la teoría del trabajo a tiempo parcial, el signo esperado es positivo, por-
que condiciona la presencia laboral del individuo en el mercado de trabajo, en razón de ocuparse a tiempo parcial.
- Cocina (COCI): Es una actividad que concierne a la dedicación del tiempo a cocinar. El resultado esperado es incierto.
- Cuidado de adultos, enfermos o discapacitados (CdMA): Esta variable doméstica refiere a la dedicación de tiempo que desarrolla un miembro del hogar en el cuidado de personas mayores. El signo esperado es incierto.
- Preparación de alimentos (PdAL): Esta variable explica si la persona se encuentra sujeta a las actividades domésticas de preparar los alimentos del hogar. Esta variable sería incierta.
- Limpieza del hogar (LdHO): Es una variable que da conocer el desarrollo del tiempo del individuo en la actividad específica de limpieza del hogar. El signo interpretativo es incierto.
- Lavar, planchar y cuidado de prendas de vestir (LAVA): Se trata de actividades de uso de tiempo en el contexto de una familia. Lo mismo se puede mencionar con respecto a la variable anterior, en cuanto al signo.
- Hacer compras del hogar (COMP): Forma parte de las actividades de ocio de la persona. El signo esperado con respecto a esta variable es incierto.
- Reparaciones o arreglos del hogar (REPA): Implica una diligencia que se desarrolla en el hogar. El signo esperado sería incierto.
- Cuidado de animales y mascotas (CdAN): Es una prestación de tiempo específico que lleva a cabo la persona. El signo esperado sería incierto.

5. Característica de la muestra

A partir de los datos del módulo de uso de tiempo de Enaho, elaborado por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a), con información correspondiente a Lima Metropolitana, se obtendrán los valores contextuales que, de acuerdo con el marco teórico, forman parte de la fuerza laboral a tiempo parcial⁵. Cabe anotar que los datos del uso del tiempo se sometieron al programa *Stata*; previamente, se construyó el modelo de regresión, con una variable dependiente dicotómica, en el que la interrogante es el nivel de labor a tiempo parcial o tiempo completo. Esto último depende de las variables explicativas que forman parte del análisis del nivel de ocio, materia de estudio y determinante de la evaluación de las actividades no remuneradas que se encuentran planteadas por medio del cuestionario del uso de tiempo.

La encuesta sobre el uso del tiempo tiene como grupo objetivo a los residentes habituales que son miembros del hogar; la población censada corresponde a las viviendas particulares y sus ocupantes de doce años o más de edad residentes. Como se mencionó, esta base de datos se procesó en el programa *Stata*, y se consideró a aquellos entrevistados que respondieron que trabajan como dependientes hasta 30 horas a la semana⁶. Producto de este último filtro se obtuvo la muestra representativa de trabajadores a tiempo parcial, en la tabla 1, en la que el universo de los trabajadores a tiempo parcial se encuentra compuesto

por un 23%. En el caso de los individuos que laboran a tiempo completo, la cantidad es del orden del 76%, de un total de 3024 personas. La representatividad de las mujeres que trabajan en jornadas a tiempo parcial es del orden del 52%, mientras que los varones sumaron 48%.

Tabla 1. Clasificación de la muestra, 2008 (MTPE)

Variable dependiente	Frecuencia	Porcentaje	Acumulado
0	2302	76,72	76,72
1	704	23,28	100,00
Total	3024	100,00	

Fuente: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a)
Elaboración propia sobre la base del programa *Stata*

Para la estimación de los parámetros y obtención del modelo, se ha empleado el programa *Stata* para buscar el comportamiento de cada modelo con sus respectivos estadísticos, en el que la calidad de las variables denota expresiones *dummies*⁷. Por ello, se emplean en relaciones lineales simples. En el apéndice del anexo 1, se presentan todas las inferencias estadísticas que destaca el aplicativo informático *Stata* para la representatividad de los modelos Logit y Probit. En efecto, se puede notar que los principales resultados económicos de estos datos se encuentran en la tabla 2 y se observa la similitud de los valores; a partir de ello, se observa que, en la prueba de *R-cuadrado*, la diferencia es mínima en ambos modelos. El estadístico *log-lik full model* de máxima verosimilitud permite

⁵ En Ministerio de Trabajo y Promoción Social (2009, pp. 46-47) figura la encuesta aplicada.

⁶ Para efectos de esta investigación y siguiendo el primer estudio estadístico del trabajo a tiempo parcial en el Perú de Saavedra (1998), se considera como trabajo a tiempo parcial toda prestación de servicios personales en una jornada de trabajo inferior a 30 horas semanales. La determinación de una unidad de medida para efectos empíricos del trabajo a tiempo parcial no tiene un denominador común; no obstante, lo establecido por Saavedra en nuestro país se aproxima al promedio de todas las investigaciones de la jornada a tiempo parcial que han empleado este patrón de medida de horas semanales.

⁷ Son de 2 tipos: de orden cualitativa, con dos posibilidades de respuesta –sí o no–; y, cuantitativas, alternando valores –0 o 1–.

estimar los parámetros maximizando la función de verosimilitud. En este sentido, la modulación Logit contiene el mejor comportamiento, porque ofrece un mayor valor en la prueba. La literatura sobre el estadístico *log-lik full model* resalta la importancia de su uso para muestras grandes y resultados precisos

Tabla 2. Modelos Logit y Probit de la variable dicotómica con las variables explicativas con características del hogar, 2008 (INEI)

	Modelo Logit	Modelo Probit
	Coefficiente	Coefficiente
Constante....	-2.556298	-4.607157
Estadísticos		
R Cuadrado	0.854	0.851
Log-Lik Full Model	-1108.209	-1117.134
Variance of error	3.290	1.000
BIC (bayesiano)	-21906.733	-21888.883
N°.	3024	3024

Fuente: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a)
Elaboración propia sobre la base del programa Stata

En suma, se encuentra que el modelo Logit es consistente en su práctica y confiabilidad para ser empleado como soporte del estudio e interpretación de las estimaciones.

6. Estimación y análisis de los resultados

La interpretación predictiva de este modelo se distingue en los anexos 2 y 3 con los resultados de las regresiones de los modelos Probit y Logit respectivamente. Cabe anotar que este último es la fuente de información para la explicación de todas las variables. De esta manera, los hallazgos obtenidos en esta parte ratifican que tanto la robustez de la significancia de la proyección econométrica como el de los signos de todas estas variables han derivado en una relación positiva, con excepción de las variables

que denotan las actividades de lavado/planchado, reparación/mantenimiento del hogar y cuidado de animales. Asimismo, se puede distinguir, de forma general, que la magnitud del uso del tiempo de la persona al interior del hogar conlleva a emplearse a tiempo parcial. Por consiguiente, se manifiesta en la circunstancia que plantea la teoría de oferta laboral, en la que, a partir de la *decisión* de la persona detrás del aparato hogareño (con las actividades o variables que hemos estimado), se conjetura la condición necesaria para laborar a tiempo parcial. La realización de estas variables se encuentra circunscrita en la probabilidad, en gran dimensión, que sea el colectivo femenino el implicado en estas tareas.

Por consiguiente, la extensión de la estructura porcentual y probabilidad de las actividades domésticas de las personas que laboran a tiempo parcial permiten concluir que la delimitación de la participación laboral a tiempo parcial se encuentra condicionadas en la esfera familiar por las siguientes actividades de ocio: limpieza del hogar (76%), cuidado de adultos (61%), actividades deportivas (58%), cocina (52%), actividades culturales (49%), actividades comunitarias (48%), cuidado de menores (44%), hacer compras (42%) y educación o formación profesional (42%). En consecuencia, se comprueba la relación directa de las tareas no remuneradas con la empleabilidad de las personas, en jornadas a tiempo parcial.

7. Reflexiones finales

La dependencia espacial del trabajo a tiempo parcial tiene como elementos importantes a diez de las trece actividades de ocio. Entre las principales, se encuentran limpieza del hogar, cuidado de adultos y educativas o de formación. De esta forma, se comprueba la relación directa de las tareas domésticas con la empleabilidad de las personas en jornadas a tiempo

parcial. En este sentido, el análisis realizado presume la segmentación de las actividades no remunerativas del género femenino, vinculado con el estereotipo cultural de las familias, que minimiza la participación de los varones en las actividades domésticas. En general, observamos un efecto indirecto que retarda el ingreso de la participación de las mujeres en el mercado laboral, porque se encuentran condicionadas a cubrir las labores del hogar; y, si trabajan, predominan las jornadas inferiores a tiempo completo.

Finalmente, creemos que deben existir políticas que concilien el equilibrio entre la esfera laboral y la fase familiar. Ejemplo de ello sería la participación de las empresas, que fomente las prácticas de extensión social-corporativa sobre la base de la responsabilidad familiar y el valor del trabajo doméstico. Si bien el Estado reconoció el trabajo no remunerado por medio de la ley 27900, aprobada por el Congreso en junio del 2011, actualmente, carece de reglamentación para su aplicación, lo cual debilita el marco normativo para avalar las políticas en favor de las familias involucradas en estas actividades. La proyección del capital humano —especialmente, las mujeres— debe contar con mejores oportunidades que maximice su desarrollo, sobre un sistema educativo inclusivo y flexible que equilibre sus actividades no remuneradas. Como complemento la política laboral debe incentivar mecanismos de reconversión de empleos, al dividir las plazas de tiempo completo en posiciones de tiempo parcial.

Referencias

- Becker, Gary (1981). *Trata sobre la familia*. Madrid: Alianza Editorial.
- Deutermann, William & Scott Brown (1978). Voluntary part-time workers: a growing part of the labor force. *Monthly Labor Review*, junio 101(6), 3-8.

Diario Negocios (2011). El 63% de madres no recibe beneficios en el trabajo. *Diario Gestión*, jueves 5 de mayo de 2011.

Euwals, Rob & Maurice Hogerbrugge (2006). Explaining the growth of Part-Time Employment: Factors of Supply and Demand. JEL Classifications: C33, J21, J23. *Labour*, 20(3), 533-557.

Frank, Robert (2005). *Microeconomía y conducta*. Madrid: McGraw Hill.

Grift, Yolanda & Jacques Siegers (1993). Supply determinants of part-time work of Dutch married women: the influence of taxes and social premiums. *Applied Economics*, September, 25(9), 1153-1160.

Hakim, Catherine (1997). A sociological perspective on part time work. En H. Bolssfeld & C. Hakim (eds.), *Between equalization and marginalization*. Oxford: Oxford University Press.

Harford, Tim (2008). *La lógica oculta de la vida*. Madrid: Ediciones Temas de Hoy, S.A.

Instituto Nacional de Estadística e Informática (2010). Encuesta Nacional de Uso del Tiempo 2010. Principales Resultados. *Fondo de Población de las Naciones Unidas*. <http://www.unfpa.org.pe/publicaciones/publicacionesperu/MIMDES-INEI-Encuesta-Nacional-Uso-Tiempo.pdf>. Fecha de consulta: 1 de diciembre de 2013.

McRae, Susan (1989). Flexible working time and family life: A review of changes. Research report (Policy Studies Institute) N° 701. Londres: Policy Studies Institute.

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a). *Módulo de Uso del Tiempo* [Microdatos proporcionados por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo]. Lima: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008b). *Uso del tiempo e inequidades de género en el trabajo remunerado y doméstico en Lima Metropolitana*.

Boletín de Economía Laboral, agosto, 40. http://www.mintra.gob.pe/archivos/file/estadisticas/peel/bel/BEL_40.pdf. Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2013.

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2009). Informe Estadístico del Módulo de Uso del Tiempo. Módulo de la Encuesta de Hogares Especializada en Niveles de Empleo. *Mintra.gob*. http://www.mintra.gob.pe/archivos/file/estadisticas/peel/publicacion/informe_estadistico_uso_tiempo.pdf. Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2013.

Nardone, Thomas (1986). Part-time workers: who are they?. *Monthly Labor Review*, febrero, 13-19.

Noticias en Cifras (2014). Sector financiero: el rubro que más evitan *millennials* globales. *Diario Gestión*, jueves 6 de marzo de 2014.

Saavedra, Jaime (1998). ¿Crisis real o crisis de expectativas? El empleo en el Perú antes y después de las reformas estructurales. Documento de Trabajo 25. Grade.

Saavedra, Manuel (2011). Los determinantes del trabajo a tiempo parcial en Lima Metropolitana. *Revista Contabilidad y Negocios*, 6 (12). Pontificia Universidad Católica del Perú.

Samuelson, Paul & William Nordhaus (2000). *Economía*. Madrid: McGraw Hill.

Tijdens, Kea G. (2002). Gender roles and labor use strategies: women's Part-Time Work in the European Union. *Feminist Economics*, 8(1), 71-99. Routledge Taylor & Francis Group.

Fecha de recepción: 12 de abril de 2014

Fecha de aceptación: 10 de noviembre de 2014

Correspondencia: msaavedra@pucp.edu.pe

Anexos

Anexo 1. Todos los valores de los estadísticos de bondad del uso del tiempo, según el programa Stata, 2008 (MTPE)

<i>Model:</i>	<i>logit</i>	<i>probit</i>	
<i>N:</i>	3024	3024	0
<i>Log-Lik Intercept only</i>	-1640.951	-1640.951	0.000
<i>Log-Lik Full Model</i>	-1108.209	-1117.134	8.925
<i>D</i>	2216.417(3010)	2234.268(3010)	17.850(0)
<i>LR</i>	1065.485(13)	1047.635(13)	17.850(0)
<i>Prob > LR</i>	0.000	0.000	.
<i>McFadden's R2</i>	0.325	0.319	0.005
<i>McFadden's Adj R2</i>	0.316	0.311	0.005
<i>ML (Cox-Snell) R2</i>	0.297	0.293	0.004
<i>Cragg-Uhler(Nagelkerke) R2</i>	0.448	0.442	0.006
<i>McKelvey & Zavoina's R2</i>	0.455	0.454	0.001
<i>Efron's R2</i>	0.385	0.380	0.004
<i>Variance of y*</i>	6.036	1.833	4.203
<i>Variance of error</i>	3.290	1.000	2.290
<i>Count R2</i>	0.854	0.851	0.003
<i>Adj Count R2</i>	0.371	0.358	0.013
<i>AIC</i>	0.742	0.748	-0.006
<i>AIC*n</i>	2244.417	2262.268	-17.850
<i>BIC</i>	-21906.733	-21888.883	-17.850
<i>BIC'</i>	-961.299	-943.448	-17.850
<i>BIC used by Stata</i>	2328.618	2346.468	-17.850
<i>AIC used by Stata</i>	2244.417	2262.268	-17.850

Fuente: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a)
Elaboración sobre la base del programa Stata.

Anexo 2. Regresión Probit con todas las variables, 2008 (MTPE)

Probit regression	Number of obs	=	3024
	LR chi2(13)	=	1047.63
	Prob > chi2	=	0.0000
Log likelihood = -1117.1338	Pseudo R2	=	0.3192

bhor	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]
educ	.2342327	.024627	9.51	0.000	.1859647 .2825007
deport	.3241618	.0214386	15.12	0.000	.2821429 .3661808
entret	.2618172	.0613437	4.27	0.000	.1415857 .3820487
relig	.257539	.020484	12.57	0.000	.2173912 .2976868
niños	.2423855	.0306183	7.92	0.000	.1823747 .3023962
cocina	.2942206	.0732071	4.02	0.000	.1507372 .4377039
enferm	.3460055	.0397203	8.71	0.000	.2681552 .4238558
limpie	.4288146	.0531973	8.06	0.000	.3245499 .5330794
lavar	.0652261	.0477003	1.37	0.171	-.0282648 .1587169
compra	.224959	.0479091	4.70	0.000	.1310588 .3188592
manten	.1178785	.0548464	2.15	0.032	.0103816 .2253754
animal	.0792667	.1394519	0.57	0.570	-.1940539 .3525873
domest	.8218851	.5168533	1.59	0.112	-.1911288 1.834899
_cons	-2.556298	.083329	-30.68	0.000	-2.71962 -2.392976

Nota: significancia de las variables al 95% de confianza

Fuente: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a). Elaboración propia sobre la base del programa Stata.

Anexo 3. Regresión Logit con todas las variables, 2008 (MTPE)

Logistic regression	Number of obs	=	3024
	LR chi2(13)	=	1065.48
	Prob > chi2	=	0.0000
Log likelihood = -1108.2087	Pseudo R2	=	0.3247

bhor	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]
educ	.428715	.0454859	9.43	0.000	.3395642 .5178658
deport	.5784307	.0381921	15.15	0.000	.5035756 .6532858
entret	.4949001	.109778	4.51	0.000	.2797393 .710061
relig	.4816	.0399579	12.05	0.000	.403284 .5599159
niños	.4402167	.0544207	8.09	0.000	.3335541 .5468793
cocina	.5201414	.127118	4.09	0.000	.2709948 .7692881
enferm	.6149906	.0699972	8.79	0.000	.4777987 .7521825
limpie	.7653505	.0940295	8.14	0.000	.581056 .949645
lavar	.128874	.0847271	1.52	0.128	-.037188 .294936
compra	.4238469	.0843611	5.02	0.000	.2585021 .5891917
manten	.1936758	.0971316	1.99	0.046	.0033013 .3840503
animal	.1200886	.2467103	0.49	0.626	-.3634546 .6036319
domest	1.44491	.8973344	1.61	0.107	-.3138326 3.203654
_cons	-4.607157	.1694187	-27.19	0.000	-4.939211 -4.275102

Nota: significancia de las variables al 95% de confianza.

Fuente: Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (2008a). Elaboración propia sobre la base del programa Stata.