

Responsabilidade Social e a Demonstração do Valor Adicionado

César Eduardo Stevens Kroetz¹
Marguit Neumann²

Resumo

As empresas são consideradas elementos estratégicos e fundamentais para o desenvolvimento econômico, ambiental e social. Diante disso, a sociedade contemporânea tem exigido respostas das organizações no que se refere ao seu comprometimento com o desenvolvimento econômico e com suas responsabilidades sociais e ambientais. Isso provocou na classe empresarial a necessidade de propor demonstrações para apresentar a contribuição organizacional em relação à sua geração e distribuição da riqueza. O presente estudo tem como objetivo refletir e apresentar uma discussão sobre essa temática, abordando aspectos relacionados com a responsabilidade social, a teoria dos *stakeholders*, o valor adicionado contábil e econômico e a demonstração do valor adicionado.

Palavras-chave: Responsabilidade social. *Stakeholders*. Geração e distribuição do valor adicionado. Demonstração do valor adicionado.

¹ Doutorando em Contabilidade e Finanças pela Universidade de Zaragoza – Espanha. cesark@unijui.edu.br

² Mestre em Desenvolvimento pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (Unijui), Doutoranda pela Universidade Pierre-Mendès-France (UPMF) de Grenoble – França. marguitn@hotmail.com

Abstract

The companies are considered fundamental and strategical components for the economical, environmental and social development. Therefore, the contemporary society has demanded answers from these organizations regarding to their commitment with the economical development and with the social and environmental responsibilities. That provoked in the business class the necessity to propose demonstrations to present the organizational contribution regarding its generation and wealth distribution. This study has the objective to ponder and introduce a discussion about this issue, approaching aspects related with the social responsibility, the theory of the stake holders, the economical and accounting added value and the demonstration of the added value.

Keywords: Social responsibility. Stake holders. Generation and wealth distribution of added value. Demonstration of the added value.

O cenário mundial contemporâneo tem exigido respostas das organizações quanto ao seu comprometimento e suas responsabilidades para com o meio ambiente e a sociedade. Esse contexto gerou a necessidade de informes que apresentem as políticas e as ações das empresas voltadas para a sociedade e para o entorno em que atuam e interferem – sua contribuição e impacto para o desenvolvimento.

A formação desse cenário, numa esfera de mundo globalizado, apresenta uma configuração de descompasso entre a geração e a distribuição das riquezas empresariais produzidas. A busca das empresas pelo crescimento econômico e pelo atendimento da demanda gerada pelo consumismo da própria sociedade tem gerado constantes e significativos avanços científicos e tecnológicos. As atividades mercantis não apresentam qualquer sinal de redução no seu ritmo de inovações e produções, mas também e ao mesmo tempo, este mesmo processo de produção e consumo tem feito surgir preocupações quanto aos aspectos de sustentabilidade.

Esses aspectos manifestam-se, por exemplo, na geração e distribuição das riquezas que, segundo relatórios emitidos por instituições como a ONU (1998 e 2000), apontam para uma desigualdade cada vez maior das condições de vida humana, além dos dados que evidenciam a constante degradação ambiental do planeta.

O confronto entre os avanços científicos e tecnológicos com os desequilíbrios e desigualdades configuram o panorama que dá origem à discussão sobre o papel social das empresas. Segundo De Luca (1998), as empresas não podem buscar somente lucros, elas também são responsáveis pelo relacionamento com a sociedade e com o meio ambiente. Diante disso, surge a preocupação no sentido de que as empresas sejam socialmente responsáveis ou ainda mais, pela busca e concretização de práticas de responsabilidade social corporativa.

Ao assumir dessa realidade, torna-se necessário demonstrar como é gerada e distribuída a riqueza organizacional. A preocupação com essa temática dá origem à Demonstração do Valor Adicionado (DVA), sendo ela uma demonstração que relata essas informações (geração e distribuição da riqueza criada na empresa).

O presente estudo visa identificar na literatura subsídios para melhor compreender a Demonstração do Valor Adicionado, levando em conta dois principais aspectos: primeiro com relação à geração do valor adicionado e, segundo, quanto à sua distribuição. Para tanto, além da introdução, este artigo é composto pela revisão teórica sobre responsabilidade social, teoria dos *stakeholders*, conceito de valor adicionado contábil e econômico e a Demonstração do Valor Adicionado.

Responsabilidade Social

Segundo Ashley (2002), o atual contexto no qual a sociedade contemporânea está inserida é caracterizado por um cenário de aumento da complexidade dos negócios, de ampliação da competitividade dos mercados, principalmente em função do processo de globalização e da velocidade das inovações tecnológicas e da informação, e que impõem para as organizações novas maneiras de realizar suas transações e produções. Além desses aspectos, as crescentes disparidades e desigualdades sociais desafiam a repensar os modelos de desenvolvimento (local, econômico, ambiental e/ou social).

A responsabilidade social corporativa pressupõe que, além da missão econômica de produzir a riqueza, as organizações sejam consideradas agentes promotores de desenvolvimento. Como componentes da sociedade, devem prestar contas sobre a origem da riqueza gerada e a forma como é distribuída.

A importância das instituições no que tange ao desenvolvimento passa a ter também como objetivo o retorno para a sociedade como um todo, o que engloba desde a geração do seu bem-estar até a colaboração para o desenvolvimento e a preservação do meio ambiente.

Com o intuito de responder a esse crescente desafio da responsabilidade social, os governos, as empresas, as universidades e a sociedade buscam organizar-se para trazer novas respostas, com vistas ao desenvolvimento econômico e sustentável (engloba tanto os aspectos econômicos quanto os sociais e ambientais). Ashley (2002), no entanto, observa que o mundo empresarial começa a ver na responsabilidade social uma nova estratégia para aumentar seus lucros e potencializar seu desenvolvimento. O termo sustentabilidade passa fazer parte do planejamento organizacional.

Ashley (2002) também entende e destaca que a necessidade de uma maior responsabilidade social decorre da maior conscientização do consumidor e a conseqüente procura por produtos e práticas que visam a melhorias para o meio ambiente ou para a comunidade, inclusive valorizando aspectos éticos ligados à cidadania.

Para Melo Neto e Froes (2001a), além disso, o tema responsabilidade social é tão amplo quanto o seu conceito, o que se reflete na sua complexidade. Segundo estes autores, a responsabilidade social refere-se à conduta ética, às ações comunitárias e de tratamento dos funcionários e ao dinamismo das relações que a empresa mantém com os seus diversos públicos. Percebe-se, portanto, que a amplitude do conceito compreende valores, ações e relações.

Nas ações de cunho social está incluído o exercício da responsabilidade social corporativa, que pressupõe análises detalhadas de três segmentos que são destacados por Melo Neto e Froes (2001a):

- como a empresa se comporta se considerada a dimensão ética da responsabilidade social corporativa;
- como a empresa desenvolve suas ações sociais, considerando-se a dimensão pragmática da responsabilidade social corporativa;
- como a empresa se relaciona com os diversos públicos-alvo (*stakeholders*), ou seja, diante da dimensão político-institucional da responsabilidade social corporativa.

A proposta da responsabilidade social da empresa como modelo de gestão vai depender da sua maior ou menor participação nessas dimensões.

Ashley (2002, p. 6) define responsabilidade social como “toda e qualquer ação que possa contribuir para a melhoria da qualidade de vida da população”. A autora ainda afirma que a organização assume, além das obrigações estabelecidas em lei, aquelas de caráter moral, mesmo que não estejam diretamente vinculadas às suas atividades, mas que de alguma forma contribuirão para o desenvolvimento sustentável.

Dentro da responsabilidade social é preciso também definir o que é uma empresa socialmente responsável. Nas palavras de Ashley (2002, p. 3) “deve haver um desenvolvimento de estratégias empresariais competitivas por meio de soluções socialmente corretas, ambientalmente sustentáveis e economicamente viáveis”. Nesse sentido, a abordagem da gestão responsável envolve muitas ações, como o uso de papel reciclado em produtos e embalagens, o emprego de tecnologias limpas, sistema de gestão ambiental, políticas ambientais, políticas de pessoal, entre outros procedimentos que demonstrem comprometimento com as dimensões éticas, sociais e ambientais.

Para De Luca (1998), as empresas são consideradas, além de agentes econômicos, também agentes sociais, com a missão de produzir riquezas, devendo assim prestar conta do que fazem para a sociedade. Cabe destacar que a sociedade tem exigido respostas aos problemas socioeconômicos decorrentes das próprias atividades empresariais. Percebe-se que as organizações socialmente responsáveis são cada vez mais comprometidas com estes conceitos. Esse comprometimento e as inter-relações existentes entre as organizações e os diversos atores e elementos do seu ambiente retomam a grande dimensão que compreende a responsabilidade social. Na ótica de Vergara e Branco (2002, p. 38):

Diante das características deste início de século, marcado por desigualdades e desequilíbrios complexos e interdependentes, torna-se cada vez mais evidente a insustentabilidade das práticas comerciais que só contemplam a maximização do retorno sobre o capital. Mais uma vez expostas a um desafio sem precedentes, as empresas terão de provar que as competências e recursos que conquistaram, muitas vezes em detrimento das necessidades da sociedade que as acolhe, podem contribuir para um modelo de desenvolvimento efetivamente sustentável.

Os autores destacam a necessidade de incorporar práticas de responsabilidade social corporativa, pois as empresas são julgadas pelos seus clientes, que levam em conta os compromissos éticos, o foco nas pessoas e relações responsáveis com o ambiente natural. Busca-se construir empresas humanizadas, mas estas não podem deixar de ser competitivas, pois se clientes fiéis e empregados talentosos compõem, sem dúvida, um grande diferencial competitivo, empresas humanizadas serão cada vez mais necessárias e possíveis.

Drucker (1993) chama a atenção para o fato de que é justamente em função de a empresa ser bem-sucedida no mercado que aumenta a necessidade de sua atuação socialmente responsável, tendo como intuito reduzir os problemas sociais. Isso implica que a responsabilidade social é um fator importante para que as empresas mantenham sua sustentabilidade.

Teoria dos *Stakeholders*

Machado Filho (2002) revela que a teoria dos *stakeholders* foi mencionada pela primeira vez em 1984 por Eduard Freeman. De acordo com este autor, a gestão de uma empresa deve envolver a alocação de recursos organizacionais e considerar os impactos dessa alocação em vários grupos de interesses da organização, tanto do âmbito interno quanto externo.

Com o surgimento da teoria dos *stakeholders* alguns autores vêm realizando estudos buscando melhor compreender as organizações e suas relações. Para Kreitlon (*apud* Rodrigues, 2003), essa teoria tornou-se o modelo teórico principal quando se trata de identificar e analisar o impacto das ações organizacionais e de suas estratégias.

Bowditch e Buono (1997) destacam em seus estudos os entes com interesses na organização. Para estes dois autores, quando ocorre o estudo de um ambiente organizacional, o objetivo é ressaltar e entender as relações da organização e dos diversos grupos sociais afetados pelas operações empresariais. Assim, definem que os grupos sociais (*stakeholders*) podem ser acionistas, clientes, funcionários, sindicatos, comunidade local, fornecedores, entre outros.

De acordo com os mesmos autores, por muito tempo predominou nas análises o modelo do acionista (paradigma funcionalista), que tem como premissa a idéia de que as interações entre as organizações empresariais e os diversos grupos por elas afetados são devidamente estruturadas pelas transações de mercado. O principal objetivo da gestão nesse modelo consiste em maximizar o resultado para os acionistas, ficando os demais grupos do ambiente de uma empresa relegados a um segundo plano. Diante disso, surgiu um ângulo de abordagem diferente, sendo denominado de modelo dos interessados na organização, ou seja, os *stakeholders*, sugerindo que as organizações estejam a serviço da sociedade e reconhecendo que uma empresa é um conjunto de agentes que exercem e recebem influência.

Diante desse novo cenário, as organizações e sua administração enfrentam diversas exigências, as quais têm se manifestado principalmente nas duas últimas décadas, baseadas em uma sociedade em processo de mudanças. Bowditch e Buono (1997) observam que as empresas foram solicitadas a reavaliar seus processos produtivos, reconhecendo os possíveis riscos iminentes ao meio ambiente, a modificar no seu quadro funcional o entendimento das questões racial e sexual, a melhorar a se-

gurança dos produtos, a garantir uma representação mais legítima nos seus argumentos de propaganda e a mostrar uma maior preocupação com a saúde e o bem-estar geral dos seus colaboradores.

Esse ambiente exige um novo comportamento e raciocínio dos gestores, que devem se mostrar capazes de compreender os modos pelos quais os diversos interessados na organização são ou podem ser afetados pelas políticas e práticas adotadas e, diante disso, saber quais suas prováveis reações e quais as próprias ações para lidar com tais reações. As organizações precisam tornar-se pró-ativas nas suas interações.

Segundo Bowditch e Buono (1997), o modelo dos acionistas não tem conseguido dar conta dos novos problemas sociais internos e externos, e nem da real complexidade das transações e interações econômicas. Nesse contexto é que começa a ganhar espaço o modelo dos *stakeholders*, uma vez que passa a ser do interesse da organização ter uma visão mais ampla do seu papel na sociedade.

Para Machado Filho (2002), a teoria dos *stakeholders* tem como pressuposto que o resultado final da atividade de uma organização deve levar em conta os retornos que imprimem para todos os *stakeholders*, e não apenas os resultados dos acionistas.

Diante disso, as empresas precisam incorporar práticas responsáveis, que exigem ética e transparência, ou seja, todas as suas atividades dizem respeito à relação estabelecida entre empresa e os *stakeholders*.

Ashley (2002) também aborda essa questão afirmando que o conceito de responsabilidade social não pode ser reduzido a uma dimensão “social” da empresa, mas interpretado por meio de uma visão integrada de dimensões econômicas, ambientais e sociais que, reciprocamente, se relacionam e se definem.

O comprometimento e a relação da empresa com os *stakeholders* refletem a sua responsabilidade social, demonstrando as suas obrigações para com aqueles que podem ser afetados pela realização dos seus obje-

tivos. Nesse sentido, além de promover o envolvimento das partes interessadas, é necessário comprovar como a riqueza é gerada pela empresa e como vem sendo distribuída entre os diversos agentes que colaboraram para a sua criação.

A partir dessa relação surge a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que pode proporcionar uma visualização e interação da empresa com seus diversos agentes envolvidos e/ou interessados na organização, fazendo assim um elo com o modelo dos *stakeholders*.

A DVA fundamenta-se na teoria dos *stakeholders*, uma vez que esta aponta alguns desafios, mais especificamente de todos os interessados nos negócios de uma organização empresarial. De acordo com Ashley (2002, p. 35):

- a avaliação do desempenho da empresa pode ser adotada como referência à orientação do padrão internacional proposto pelo *AA 1000 do Institute of Ethical and Social Accountability*, atingindo o chamado resultado final triplo, que inclui a avaliação quanto aos aspectos ambientais (responsabilidade ambiental), econômicos (responsabilidade societária, financeira, comercial e fiscal) e sociais (ação social da empresa e responsabilidade trabalhista/previdenciária).
- a descentralização do debate sobre responsabilidade social exclusivamente sobre a empresa como centro e origem da responsabilidade social, passando a adotar novas premissas: buscar a responsabilidade social de todos os indivíduos, organizações e instituições em suas decisões e ações na sociedade; considerar o poder de compra e consumo como fomentador da responsabilidade social nos negócios; educação, em todos os níveis e meios, para uma sociedade sustentável, proporcionando a consciência de vivermos em uma rede de complexidade com múltiplos e simultâneos fatores antecedentes e resultantes.
- a transparência organizacional, tanto das empresas permeáveis (diálogo) como das responsivas (satisfação de expectativas), permite, a partir de normas, princípios e valores assumidos e prati-

cados no cotidiano do trato com os seus *stakeholders*: construir relações de confiança; reger suas relações por normas de conduta; incentivar e adotar parcerias que agregam valor mutuamente; tomar decisões empresariais considerando aspectos econômicos, ambientais e sociais.

Conceito do Valor Adicionado

O valor adicionado pode ser definido de acordo com várias concepções relacionadas ao ambiente macroeconômico e microeconômico, o que gera diferentes noções sobre o mesmo conceito. Marion (*apud* Silveira, 2003, p. 38) relata a importância atribuída ao valor adicionado em outros países:

Muito comum nos países da Europa Ocidental, o valor adicionado ou valor agregado procura evidenciar para quem a empresa está canalizando a renda obtida. Na Alemanha, há empresas em que o item salário chega a 80%. Na França, um dos principais itens (depois de salários) é o reinvestimento na própria companhia. Nos Estados Unidos, por exemplo, uma das ênfases é dividendos (remuneração aos acionistas). No Brasil, o item mais relevante da distribuição do Valor Adicionado é tributos. Complementa dizendo que o valor agregado corresponde ao PIB da empresa. A soma de todos os valores agregados das empresas daria o PIB do país.

Para Cunha (2002), haverá geração de riqueza ou agregação de valor sempre que o valor econômico do produto que foi gerado for superior ao valor dos recursos empregados para sua geração e ressalta que, quando o valor for inferior, não se criou riqueza.

O conceito de valor adicionado, apesar de ser originalmente econômico, vem sendo utilizado também amplamente pela Contabilidade. Com relação às abordagens Martins (1997) esclarece que:

Na Ciência Econômica, o conceito de valor adicionado é em função da produção, e não das vendas. Mas, os países que estão utilizando essa demonstração, ou a discutem ou têm alguma divergência. Alguns preferem manter o conceito original e querem a demonstração em função da produção, enquanto outros preferem, mais simplesmente, que, para efeitos contábeis, se calcule e demonstre o valor adicionado em função das vendas.

De acordo com Kroetz (2004), é possível afirmar que a Ciência Econômica difere seu conceito daquele utilizado pela Ciência Contábil, isso quanto ao momento do seu reconhecimento. Do ponto de vista da Ciência Econômica, o conceito de riqueza criada é obtido em função da produção, enquanto que a área contábil utiliza como ponto de partida o princípio da competência.

Valor Adicionado Econômico

Nas palavras de De Luca (1998), o valor adicionado é utilizado na macroeconomia para avaliação do Produto Nacional Bruto. Rossetti (2002) destaca que, é a soma dos bens e serviços finais produzidos pelo sistema econômico em determinado período. Parmezzano (2002) ressalta que Rossetti adota o conceito de bens e serviços finais a fim de evitar o problema da contagem em duplicidade, pois o mesmo produto passa por diversas etapas do processo produtivo e seria contado várias vezes, enquanto um bem intermediário.

Dessa forma, a utilização do conceito de valor adicionado em âmbito de empresa tem sido discutida e considerada como a ligação entre a Contabilidade financeira e a Contabilidade nacional (macroeconomia), sendo que no total da riqueza gerada pela economia de uma nação encontra-se a soma do valor adicionado das empresas.

De Luca (1998) destaca que o conceito de valor adicionado é empregado para mensurar as atividades econômicas de uma nação por meio da definição do seu Produto Nacional. Nesse sentido, apresenta a

empresa como sendo um dos elementos mais importantes e ainda diretamente responsáveis pela produção econômica. A empresa compõe o sistema de produção da economia nacional, sendo ela a responsável pela produção de bens e serviços para atender às necessidades de consumo e de acumulação da sociedade.

Conforme Parmezano (2002, p. 41) se todas as empresas fizessem o cálculo do seu valor adicionado, o somatório desses valores seria aproximadamente o PIB do país.

Na concepção de Carmona e Carrasco (*apud* Silveira, 2003), o valor adicionado também se vincula ao montante líquido entre a apuração do valor da produção menos os insumos que são utilizados para sua formação. Estes autores definem que é possível entender o valor adicionado como o valor de todas as produções e prestações de serviços menos o custo dos produtos e serviços adquiridos ou prestados por outros.

Valor Adicionado Contábil

Na concepção de Cunha (2002) e de acordo com as premissas contábeis, a apuração do valor adicionado requer a mensuração das transações econômicas ocorridas dentro dos limites de uma empresa, numa visão microeconômica, e, no seu cálculo, deve ser considerado o valor total da produção vendida de uma empresa num determinado período e não toda a produção.

Para Tinoco (2001), o conceito de valor adicionado contábil é “a diferença entre o valor das vendas e o valor das compras de bens, mercadorias e serviços intermediários, representa o valor adicionado pela empresa para a sociedade”. Assim sendo, o autor reforça o entendimento de que o valor adicionado permite diversas avaliações, principalmente analisando a sua distribuição, ou seja, se a operação de transformação realizada pela empresa e que cria riquezas está devolvendo para a sociedade

pelo menos o equivalente aos recursos que lhes foram tirados. Esse aspecto serve, inclusive, como forma de incentivo diante do comportamento de outras empresas.

Ribeiro e Lisboa (*apud* Cunha, 2002) abordam de forma sucinta a operação de transformação realizada pela empresa, partindo da receita de vendas e chegando ao total dos recursos distribuídos. Dessa forma, o resultado da receita de vendas, deduzido dos custos dos recursos adquiridos de terceiros e consumidos durante o processo produtivo, é o que corresponde à riqueza gerada pela empresa. Em outras palavras, é o quanto ela adicionou aos insumos e/ou serviços adquiridos de terceiros, e que podem ser constituídos por matéria-prima, mercadorias para revenda, serviços, energia elétrica, dentre outros, para então chegar ao seu produto final. Esse resultado é chamado de valor adicionado bruto.

As empresas também utilizam máquinas, equipamentos, instalações, entre outros custos de ativos fixos, durante o seu processo produtivo, dos quais consome parcialmente o seu potencial de uso. No enfoque contábil esse fenômeno reflete-se na depreciação, amortização e exaustão.

Mesmo que esse consumo seja parcial, foi utilizado para a geração da riqueza, e deve ser deduzido do valor adicionado bruto, resultando no quanto a empresa gerou para a economia, denominado de valor adicionado líquido.

Demonstra Cunha (2002) que existem valores que a empresa recebe de terceiros e que não representam sacrifícios operacionais. Esses valores podem ser provenientes de algum investimento realizado no passado e que agora está sendo recompensado, como é o caso das receitas financeiras, dos ganhos com participação acionária, do aluguel de imóveis para renda, entre outros. São chamados de receitas recebidas em transferência e somados ao valor adicionado líquido, fazendo parte assim da demonstração do total de recursos gerados.

Quanto ao segmento de beneficiários, são compreendidos pelos grupos dos empregados, acionistas ou sócios, financiadores externos, Estado, investidores e a própria empresa.

Dessa maneira, e segundo o entendimento de Cunha (2002), o instrumento que é posto à disposição dos usuários das informações da Contabilidade é indiscutivelmente a Demonstração do Valor Adicionado. Dentro do enfoque de entendimento da geração e distribuição de riquezas e com o intuito de estreitar as relações entre empresa e sociedade, a DVA é o instrumento contábil que mostra a distribuição da riqueza criada pelos agentes econômicos que contribuíram para sua criação e que difere do conceito de valor agregado.

Iudícibus (apud Parmezano, 2002, p. 39) faz um comentário com relação ao momento de reconhecimento da receita pela Contabilidade:

Termos ganho uma receita significa podermos reconhecê-la ou realizá-la, mas mais profundamente, significa que temos direito de fazê-lo, porque realizamos uma troca, porque realizamos uma parcela substancial de um compromisso com clientes, porque realizamos uma parcela pré-combinada de um contrato de longo prazo com um cliente, ou porque existem condições objetivas de atribuir um valor de saída ao nosso estoque de produtos – mesmo sem ter sido vendido (...). O princípio da realização da receita e da confrontação da despesa, conforme geralmente aceito, considera como ponto usual de reconhecimento da receita o ponto em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente, coincidente, muitas vezes, com o ponto de venda.

Diante disso, Iudícibus (apud Parmezano, 2002, p. 39) retrata ainda os possíveis momentos de reconhecimento da receita:

- receitas que crescem em uma proporção direta ao decurso do tempo: o exemplo mais comum é o caso dos aluguéis que, mesmo que sejam recebidos após um ano de locação, o proprietário pode e deve apropriar as receitas mensalmente;

- reconhecimento da receita por valoração dos estoques: em produtos que encerram características especiais, como bens sujeitos a processo de crescimento natural, é possível reconhecer a receita, mesmo antes da venda, porque existe uma avaliação do mercado que é objetiva em estágios distintos da maturação dos produtos (gado, vinho, reservas florestais, estufas de plantas) ou no caso de metais preciosos, mais fáceis de se caracterizarem, pois o produto já se encontra no final da fase de produção.
- produtos ou serviços de longo prazo de maturação: é um caso particular de reconhecimento de receita durante o período de produção, normalmente associado a contratos de longa duração ou a produtos cujo período de fabricação ultrapassa o exercício financeiro.
- reconhecimento da receita após o ponto de venda: deve-se diferir a receita em dois casos especiais: se for impossível avaliar os ativos recebidos em troca da venda com um bom grau de afiançabilidade ou se esperamos despesas adicionais relevantes, após a venda, e se estas não puderem ser estimadas com um bom grau de afiançabilidade.

Segundo Parmezano (2002), a Contabilidade também pode, em alguns casos particulares, apurar o valor adicionado pela produção. Na grande maioria dos casos, entretanto, o reconhecimento da receita é realizado no momento da venda e não da produção, causando então essa diferença intemporal de valores adicionados pela Economia e pela Contabilidade.

A Demonstração do Valor Adicionado

Conforme De Luca (1998) a DVA surgiu para atender às necessidades de informações dos usuários sobre a riqueza criada pela empresa e sua apropriação. Assim, o valor adicionado de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos da produção num determinado período.

Nas palavras de Parmezano (2002, p. 30), “[...] a DVA deve ser entendida como a forma mais competente criada pela Contabilidade para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição, da riqueza de uma entidade”.

A elaboração e a divulgação da DVA, segundo Marion (2002), tiveram sua origem na Europa, principalmente por influência da Inglaterra, França e Alemanha, tendo sua demanda internacional difundida principalmente pela recomendação da ONU. A importância da DVA se estende inclusive ao ponto de vista macroeconômico, conforme já destacado, pois o somatório dos valores adicionados de um país representa, na verdade, seu Produto Interno Bruto (PIB). Diante disso, alguns países só aceitam a instalação e a manutenção de uma empresa transnacional se ela demonstrar qual será o valor adicionado que irá produzir (Marion, 2002).

Santos (2005) esclarece que informações úteis e necessárias para análises sobre investimentos, concessões de empréstimos, avaliação de subsídios ou definições para a instalação de projetos que possam ter grande repercussão social estão disponíveis de forma ordenada na DVA.

A partir das discussões sobre a responsabilidade social das empresas e sua prestação de contas para a sociedade, empresas brasileiras passaram a perceber a grande importância da apuração e divulgação da DVA. Neste sentido, ressalta-se a aprovação da lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, estendendo às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, dentre as quais prevê a apresentação obrigatória para a DVA a toda empresa sujeita à legislação.

No Brasil, conforme Santos (2005), os primeiros estudos sobre DVA foram desenvolvidos no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), pelo professor Eliseu Martins.

A DVA configura-se num importante instrumento de análise diante desse novo cenário contemporâneo no qual interagem as organizações, pois estas, além de agentes econômicos, são também agentes sociais. Nesse sentido, a DVA tem como objetivo demonstrar o resultado da interação entre a empresa e o entorno em que está inserida. Com esse intuito, a DVA apresenta a geração da riqueza e sua respectiva distribuição pelos fatores de produção (capital e trabalho) e ao governo (Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2000).

Cunha (2002) reporta-se à importância da DVA no campo das análises macroeconômicas, mostrando que existem diversas aplicações e utilidades para esse demonstrativo, dentre as quais, destaca-se o cálculo do PIB, análise de investimentos, concessões de financiamentos e subsídios governamentais, avaliação de projetos de instalação de empresas transnacionais e outras. Para De Luca (1998, p. 45):

À sociedade de um modo geral, a Demonstração do Valor Adicionado permite a avaliação das condições do Estado em proporcionar benefícios para a comunidade com base no valor dos impostos apresentados. Permite ainda, avaliar a contribuição da empresa para a região: se a empresa está gerando riqueza ou, se vende muito, mas compra muito e pouco agrega de valor aos seus insumos gerando pouca riqueza para a comunidade onde está inserida.

Segundo Cunha (2002), a DVA é um relatório contábil que exhibe tanto os benefícios que as organizações oferecem para a sociedade quanto a sua capacidade de gerar riqueza para a economia, ou seja, a sua contribuição para o desenvolvimento econômico local.

Na concepção de Silveira (2003), a visão contábil é a que melhor traduz e contempla sua definição. Segundo este autor, é por meio da Contabilidade como um todo que é possível identificar qual valor foi efetivamente adicionado pela empresa em determinado período, bem como permite identificar para quem essa riqueza foi distribuída.

Para a apuração do valor adicionado na área contábil, Kroetz (2004) destaca que o cálculo é baseado nas vendas do período (princípio da competência), o que cria a possibilidade de avaliar a responsabilidade dos gestores da entidade no processo de geração de valor. Esse cálculo também permite relacionar o mesmo valor com os princípios e normas contábeis, aplicados nas demais demonstrações contábeis. Isto parece trazer maior credibilidade e confiabilidade, de modo que estes dados informados nessas demonstrações são submetidos à apreciação de auditores externos.

Tinoco (2001) trata essa questão destacando que as empresas utilizam o total de vendas do período para a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício – a DRE. O autor ainda ressalta que, se o valor adicionado é mensurado a partir de outra base de dados, dificultará a reconciliação entre as duas demonstrações.

Na abordagem da área econômica a apuração do valor adicionado ocorre com base no total da produção de um período. Essa diferença quanto ao momento do reconhecimento do valor adicionado, nas áreas econômica e contábil, impossibilita comparações entre os valores apurados. Essa divergência surge quando não é possível realizar a reconciliação entre o valor adicionado calculado pela produção e o calculado pelas vendas. Diante disso, Parmezano (2002, p. 38) destaca:

Se no ano 1 a empresa produzir, mas não vender, contabilmente não apurará valor adicionado; economicamente haverá o reconhecimento da geração da riqueza. Ao passo que se no ano 2 ela somente vender essa produção, sem produzir uma única unidade sequer, economicamente não evidenciará valor adicionado (que já foi apontado no ano 1) e contabilmente registrará o valor integral no ano 2.

Atualmente, de acordo com estudos de Kroetz (2004), as empresas brasileiras vêm utilizando também o total das vendas do período para a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado.

Para Tinoco (2001, p. 65), a elaboração e a divulgação da DVA enriqueceriam muito a informação contábil e social, revelando-se de grande importância para todos que se dedicam à atividade de analisar as demonstrações contábeis e financeiras das organizações. Acrescenta ainda o mesmo autor... “julgamos até que, quando os contadores no Brasil passarem a utilizar esta metodologia, terão dado um grande passo no sentido de aproximarem a contabilidade comercial (geral) da contabilidade nacional”.

Silveira (2003, p. 47) ao discorrer sobre a importância do atendimento das necessidades dos *stakeholders*, ou seja, das demais partes interessadas, destaca que o retorno do investimento dos proprietários consubstancia-se em interesse residual, ou seja, o acionista só auferirá retorno na medida em que todas as demais partes interessadas (clientes, empregados, governo, etc.) sejam adequadamente atendidas.

Outro aspecto sobre a importância da DVA indica que as empresas poderiam mostrar a parcela de riqueza por elas criada e como se dá sua apropriação. Para tanto, essa questão é discutida por Miranda (*apud* Silveira, 2003, p. 48), o qual expressa que:

As empresas que têm uma carga tributária elevada poderiam evidenciar tal fato de maneira muito mais eficaz. As que têm uma política salarial e de benefícios mais favorável aos empregados também poderiam mostrar tal fato de modo a melhorar sua imagem perante os mesmos, os sindicatos e o público em geral.

Ainda existem diversos pontos geradores de conflitos quanto à elaboração da Demonstração do Valor Adicionado, até mesmo em países nos quais sua apresentação é mais utilizada, o que se deve em parte, à falta de uma harmonização para esse informe e da não-existência de regras rígidas para seu conteúdo e classificação, o que permite aos grupos envolvidos evidenciar as informações, porém de acordo com um enfoque particular. Segundo Tinoco (2001), além desse ponto ainda exis-

tem outros aspectos teóricos e técnicos que são amplamente discutidos, destacando-se entre eles a depreciação, a contribuição da empresa ao INSS, a equivalência patrimonial, remuneração e encargos com pessoal, impostos, remuneração do capital e provisão para contingências.

Diante disso, o enfoque contábil na elaboração da DVA tem por base a Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. De acordo com essa Resolução (Seção VI), o Princípio da Competência define o momento do reconhecimento da receita, segundo o qual “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento” (CRCRS, 2005).

A DVA é elaborada tendo por base o momento da ocorrência dos fatos, ou seja, considerando as vendas durante um determinado período. Essa abordagem não apresenta o total da riqueza gerada, uma vez que muitos bens ainda se encontram em elaboração, outros são produtos acabados, mas não vendidos e alocados no estoque da empresa. Assim, no cálculo do custo dos produtos ou mercadorias vendidas, consideram-se os valores referentes aos produtos e mercadorias comercializadas. Diante disso, não se considera o valor que já foi agregado durante o processo produtivo aos produtos e mercadorias em elaboração e aos estoques, sendo esse seu reconhecimento postergado para o momento da venda.

Para a elaboração da DVA o Conselho Federal de Contabilidade instituiu normas através da Resolução nº 1.010/94, aprovando a NBC T 3.7 que apresenta um modelo exemplificativo da DVA que serve de parâmetro para a estruturação da geração e da distribuição da riqueza.

O Quadro 1 (Modelo de DVA da Fidene/Unijuí, meramente ilustrativo) mostra o potencial de informações que se pode obter com a DVA, deixando claramente quantificado o quanto foi gerado de riqueza (parte I), assim como a distribuição dessa riqueza entre os diversos agentes (parte II) que auxiliaram na sua efetivação. Ressalta-se que o modelo

utilizado pela Fidene/Unijuí foi adaptado em função de especificidades de sua atividade, respeitando todavia a lógica metodológica descrita para a elaboração da DVA.

COMPOSIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	2006	2005
I – RECEITAS	92.542.977,70	93.039.048,88
1.1 – Receita de Ensino, Pesquisa e Extensão	84.979.553,76	87.410.564,17
1.2 – Receitas Financeiras	2.260.428,58	1.411.416,77
1.3 – Receita Recurso Crédito Educacional Próprio	1.000.937,41	671.584,60
1.4 – Receita de Serviços	421.115,37	442.563,08
1.5 – Outras Receitas Operacionais	1.299.498,01	1.269.645,14
1.6 – Resultado Não-operacional	2.581.444,57	1.833.275,12
2 – CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	(8.930.567,25)	(10.018.694,78)
2.1 – Materiais	(3.531.214,80)	(4.398.297,97)
2.2 – Serviços de Terceiros e Encargos	(5.399.352,45)	(5.620.396,81)
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO	83.612.410,45	83.020.354,10
4 – Retenções	(2.190.820,87)	(2.298.416,50)
5 – Valor Adicionado de Bens de Uso Próprio	26.189,08	193.232,84
6 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO	81.447.778,66	80.915.170,44
II – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	81.447.778,66	80.915.170,44
1 – Pessoal, Encargos, Estagiários e Benefícios	52.850.986,11	57.281.855,10
2 – Impostos, Taxas e Contribuições	131.554,76	229.831,42
3 – Juros, Descontos e Aluguéis	13.044.846,73	10.570.332,33
4 – Bolsas Educacionais	19.266.819,89	18.676.661,70
5 – Crédito Educacional Próprio	1.082.019,64	1.169.319,97
6 – Gratuidades e Benefícios à Comunidade	700.922,03	579.607,58
7 – Transferência p/ Desenvolvimento de Projetos	771.809,64	660.395,73
8 – Superávit (Déficit) incorporado ao Patrimônio	(6.401.180,34)	(8.252.833,39)

Quadro 1: Demonstração do Valor Adicionado da Fidene/Unijuí

Fonte: Fidene/Unijuí.

De acordo com Parmezano (2002), a principal base de dados para a elaboração da DVA é a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Ressalta ainda que ambas as demonstrações são dinâmicas, retratando os acontecimentos ocorridos em determinado período de tempo. O autor chama a atenção para que as duas demonstrações não sejam confundidas, pois enquanto a DRE tem o intuito de evidenciar o resultado aos proprietários e sua destinação, seja sob a forma de distribuição de dividendos, seja mediante retenção de lucros para expansão da empresa, a DVA abrange um público maior, com a finalidade de evidenciar a renda destinada aos empregados, financiadores externos, governo e proprietários.

Considerações Finais

Várias empresas brasileiras desenvolvem ações voltadas aos diversos campos socioeconômicos e culturais. Na concepção de Tinoco (2001) uma das formas de ampliar a capacidade de se analisar o desempenho das organizações é pelo valor econômico que é agregado aos bens e serviços adquiridos de terceiros. Essa análise perpassa o viés do desempenho organizacional, em termos econômicos e sociais, e se refere tanto ao valor adicionado ou agregado pelas organizações quanto à forma como está sendo distribuído entre os diferentes grupos de *stakeholders* que interagem com suas atividades empresariais.

Diante da necessidade de prestação de contas das empresas para a sociedade, Cunha (2002, p. 44) afirma que “da mesma forma que num passado próximo, os proprietários do capital sentiram necessidade de informações financeiras para decidir sobre o melhor investimento e que sofresse menor risco,” surge agora a necessidade, não só de proprietários, mas também de empregados, governo, fornecedores e da comunidade como um todo, por informações que orientem a uma avaliação de desempenho baseada em conceitos que reúnem a preocupação com a responsabilidade social.

Ashley (2002) apresenta como elo da teoria dos *stakeholders* com a DVA as estratégias associadas com a orientação das empresas para com os *stakeholders*, tendo como premissa subjacente a responsabilidade social da empresa.

O desenvolvimento dessa investigação permitiu, sobretudo, uma discussão sobre a elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado. Uma vez reconhecida sua importância e sua capacidade informativa aos *stakeholders*, destaca-se a necessidade de ampliação da proposta de apresentação desse demonstrativo contábil, de forma que possibilite explorar ainda mais esse potencial informativo, tanto sobre a geração da riqueza quanto de sua distribuição entre os diversos agentes que contribuíram para sua criação.

Referências

ASHLEY, Patrícia Almeida (Coord.). *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2002.

BOWDITCH, J. L.; BUONO, A. F. *Elementos de comportamento organizacional*. São Paulo: Pioneira, 1997.

CRCRS. CONSELHO Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em 15 set. 2005.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. *Demonstração contábil do valor adicionado – DVA: um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários*. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. *Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. São Paulo: Atlas, 1998.

DRUCKER, Peter. *La sociedad poscapitalista*. Traducción Maria Isabel Merino. Barcelona: Editora Apóstrofe, 1993.

DRUCKER, Peter. *Drucker esencial*. Traducción Julio Serra y otros. Barcelona: Ediciones Edhasa, 2003.

FURASTÉ, Pedro Augusto. *Normas Técnicas para o trabalho científico*: explicitação das normas da ABNT. Porto Alegre: Dáctilo Plus, 2004.

GIL, Antonio Loureiro. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernerto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações*: aplicável às demais sociedades. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

KROETZ, Cleber Joel S. *A DVA – Demonstração de Valor Adicionado como instrumento de análise da distribuição de riqueza: um estudo nas Companhias Abertas Listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (Período: 1999-2002)*. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Unisinos, São Leopoldo, 2004.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1996.

MACHADO FILHO, Cláudio A. P. *Responsabilidade social corporativa e a criação de valor para as organizações*: um estudo multicase. São Paulo: Universidade de São Paulo, USP; Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2002.

MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis*: contabilidade empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Elizeu. Balanço Social – idéia que merece permanecer. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 18 set. 1997. Opinião, p. A-3.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. *Gestão da responsabilidade social corporativa*: o caso brasileiro. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 2001a.

_____. *Responsabilidade social e cidadania empresarial*: a administração do terceiro setor. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 2001b.

ONU. *Human Development Report 2000*. Disponível em: <<http://www.undp.org>>. Acesso em: 3 nov. 2005.

_____. Organização das Nações Unidas. *Human Development Report 1998*. Disponível em: <<http://www.undp.org>>. Acesso em: 3 nov. 2005.

PARMEZZANO, Cláudia Meca. *Demonstração do valor adicionado*: uma proposta de modelo aplicado às principais seguradoras do Brasil e os resultados obtidos desta pesquisa. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, USP, São Paulo, 2002.

RODRIGUES, Marley. O papel da atividade de relações públicas na identificação dos *stakeholders*. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE COMUNICAÇÃO, 12., 2003, Porto Alegre. *Anais...* Porto Alegre, 2003. CD-ROM.

ROSSETTI, Jose Paschoal. *Introdução à Economia*. Sao Paulo: Atlas, 2002. 459 p.

SANTOS, Ariovaldo dos. DVA – uma demonstração que veio para ficar. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, São Paulo: Editorial, n. 38, p. 3, maio/ago. 2005.

SILVEIRA, Edílson C. da. *Demonstração do Valor Adicionado (DVA): uma análise da geração e distribuição de riqueza nas empresas de energia elétrica do Brasil (período: 1999-2001)*. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UNB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, Sylvia Constant; BRANCO, Paulo Durval. Empresa humanizada: a organização necessária e possível. In: WOOD, Thomaz Jr. (Org.). *Gestão empresarial: o fator humano*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 36-54.

Recebido em: 9/3/2007

Aceito em: 1º/4/2008